

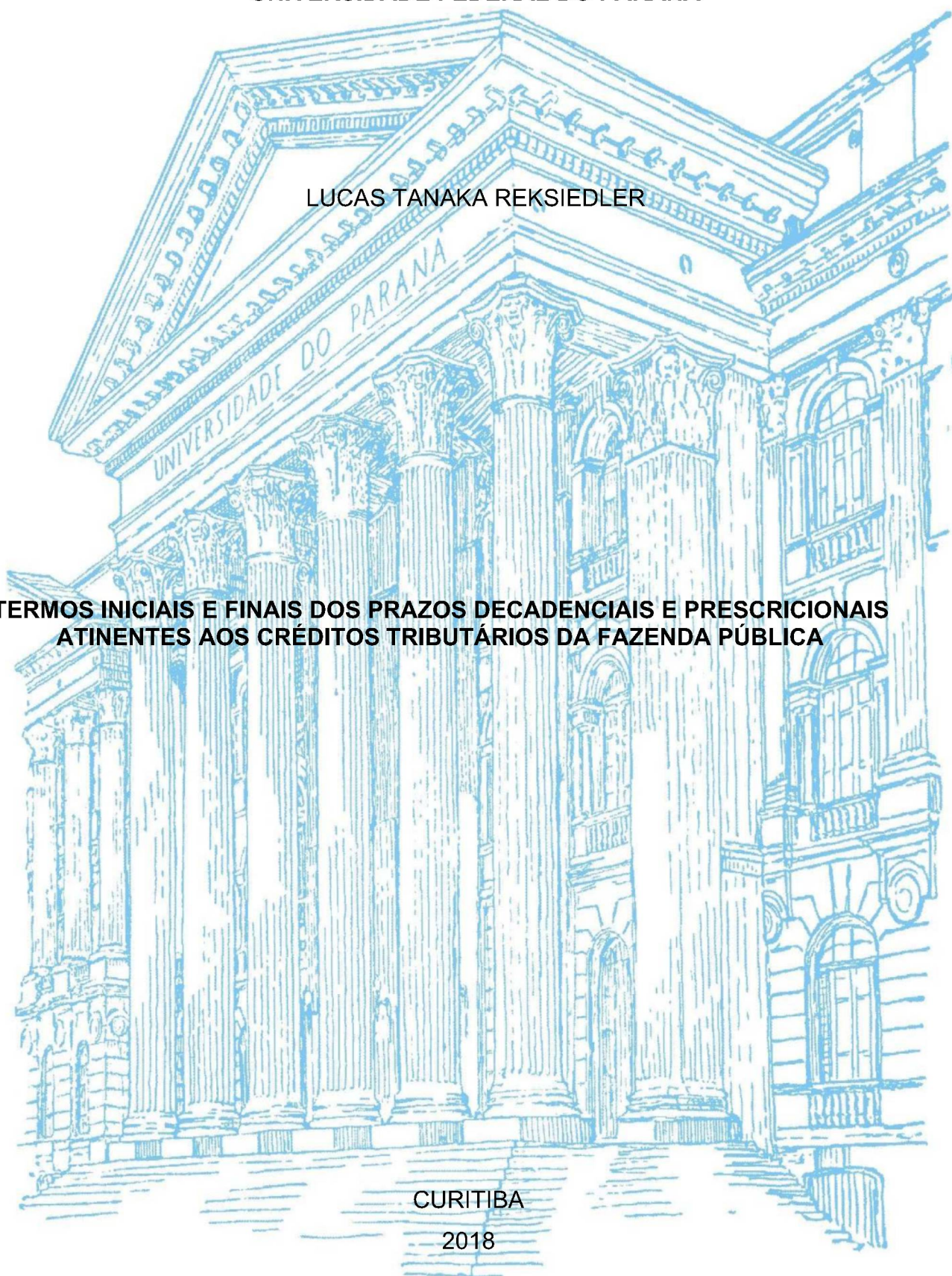
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

LUCAS TANAKA REKSIEDLER

**TERMOS INICIAIS E FINAIS DOS PRAZOS DECADENCIAIS E PRESCRICIONAIS
ATINENTES AOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS DA FAZENDA PÚBLICA**

CURITIBA

2018



LUCAS TANAKA REKSIEDLER

**TERMOS INICIAIS E FINAIS DOS PRAZOS DECADENCIAIS E PRESCRICIONAIS
ATINENTES AOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS DA FAZENDA PÚBLICA**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Contábeis do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como pré-requisito para obtenção do título de Especialista em MBA – Gestão Contábil e Tributária

Orientador: Prof. Dr. Arthur Mendes Lobo

CURITIBA
2018

TERMO DE APROVAÇÃO

LUCAS TANAKA REKSIEDLER

TERMOS INICIAIS E FINAIS DOS PRAZOS DECADENCIAIS E PRESCRICIONAIS ATINENTES AOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS DA FAZENDA PÚBLICA

Monografia apresentada como pré-requisito à obtenção do título de Especialista, do Curso de Especialização em MBA – Gestão Contábil e Tributária do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, sob a análise da seguinte banca examinadora:

Prof. Dr. Arthur Mendes Lobo

Orientador – Departamento de Ciências Sociais Aplicadas – UFPR

Prof. _____

Departamento de _____

Prof. _____

Departamento de _____

Curitiba, 09 de abril de 2018.

Aos meus queridos e amados pais, Jorge e Celia,
por me proporcionarem a realização deste curso e
por todo o apoio e fé em mim depositados, sempre
presentes e incentivando aos enfrentamentos dos
desafios da vida.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, primeiramente, ao professor orientador deste trabalho, professor Dr. Arthur Mendes Lobo, por toda a dedicação e paciência de ensinar.

Outrossim, agradeço aos meus pais, Jorge e Celia, por não medirem esforços a fim de proporcionar-me a melhor educação.

É certo que, sem eles, a concretização deste trabalho não seria possível.

“A menos que modifiquemos a nossa maneira de pensar, não seremos capazes de resolver os problemas causados pela forma como nos acostumamos a ver o mundo.”
(Albert Einstein)

RESUMO

O presente trabalho possui como escopo apresentar os institutos jurídicos da decadência e da prescrição no âmbito tributário, notadamente a sua aplicação quanto aos créditos tributários da Fazenda Pública. Não se discute que os prazos de decadência e de prescrição tributários sejam de cinco anos, conforme previsão legal do Código Tributário Nacional. Todavia, para possibilitar a contagem desses prazos, faz-se necessário conhecer os seus termos iniciais e finais. Neste ponto em específico, a lei, por si só, deixa lacunas e margens interpretativas quanto ao início e ao término da decadência e da prescrição. Por isso, o tema elegido para este trabalho é de grande relevância, considerando que a decadência e a prescrição são institutos que visam ao direito fundamental insculpido na Constituição Federal da segurança jurídica. Assim, malgrado o foco desta monografia seja a decadência e a prescrição para a Fazenda Pública, a questão possui especial relevância para os sujeitos passivos – contribuintes – do crédito tributário, porquanto o conhecimento acerca do começo e do fim da decadência e da prescrição podem auxiliar pessoas físicas e jurídicas em um eventual planejamento tributário.

Palavras-chave: Crédito tributário – Fazenda Pública – Decadência – Prescrição
– Termos iniciais – Termos Finais

ABSTRACT

The present work has as scope to present the legal institutes of decadence and prescription in the tax scope, especially its application regarding the tax credits of the Public Treasury. It is not disputed that the deadlines for decadence and tax prescription are five years, according to legal provisions of the National Tax Code. However, to count these deadlines, it is necessary to know the initial and final terms. In this particular point, the law, by itself, leaves gaps and interpretive margins as to the beginning and the end of decadence and prescription. Therefore, the theme chosen for this work is of great relevance considering that the decadence and prescription are institutes that aim at the fundamental right inscribed in the Federal Constitution, the legal certainty. Therefore, even if the focus of this monography is the decadence and the prescription for the Public Treasury, the issue is of particular relevance to taxpayers, because the knowledge about the beginning and end of decadence and prescription can help individuals and legal entities in an eventual tax planning.

Key-words: Tax Credit - Public Treasury - Decadence - Prescription - Initial Terms
- Final Terms

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	10
1.1. CONTEXTO E PROBLEMA.....	10
1.2. OBJETIVOS.....	12
1.3. JUSTIFICATIVAS.....	12
2. METODOLOGIA.....	14
2.1. TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS.....	14
2.2. TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AO PROBLEMA DE PESQUISA.....	14
2.3. TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AO PROCEDIMENTO.....	14
2.4. TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AO LEVANTAMENTO DE DADOS E INFORMAÇÕES	14
3. CONCEITOS GERAIS E PRAZOS DECADENCIAIS E PRESCRICIONAIS DA FAZENDA PÚBLICA	15
3.1. CRÉDITOS DA FAZENDA PÚBLICA.....	15
3.1.1. Crédito tributário.....	16
3.1.2. Crédito não tributário.....	19
3.2. DECADÊNCIA.....	20
3.2.1. Aspecto histórico e objeto	20
3.2.2. Finalidade.....	21
3.2.3. Atual fundamento constitucional e legal.....	21
3.2.4. Decadência tributária	23
3.2.4.1. Prazo.....	25
3.3. PRESCRIÇÃO	25
3.3.1. Aspecto histórico e objeto	27
3.3.2. Finalidade.....	27
3.3.3. Atual fundamento constitucional e legal.....	28
3.3.4. Prescrição comum tributária.....	29
3.3.4.1. Prazo.....	30

3.3.5. Prescrição intercorrente tributária	31
3.3.5.1. Prazo.....	32
4. TERMOS INICIAIS E FINAIS DO PRAZO DECADENCIAL TRIBUTÁRIO DA FAZENDA PÚBLICA	34
4.1. TERMO INICIAL.....	34
4.1.1. Tributo cujo lançamento se opera de ofício ou por declaração	34
4.1.2. Tributo cujo lançamento se opera por homologação	36
4.1.3. Dolo, fraude ou simulação nos lançamentos por homologação	38
4.1.4. Penalidade pecuniária tributária.....	41
4.1.5. Anulação do lançamento por vício formal	42
4.1.6. Antecipação da fiscalização	43
4.2. TERMO FINAL	44
5. TERMOS INICIAIS E FINAIS DO PRAZO PRESCRICIONAL TRIBUTÁRIO DA FAZENDA PÚBLICA	47
5.1. TERMO INICIAL DA PRESCRIÇÃO COMUM	47
5.1.1. Tributo cujo lançamento se opera de ofício ou por declaração	47
5.1.2. Tributo cujo lançamento se opera por homologação	51
5.1.3. Compensação indevida.....	53
5.1.4. Penalidade pecuniária tributária.....	56
5.1.5. Interrupção da prescrição comum.....	57
5.2. TERMO FINAL DA PRESCRIÇÃO COMUM.....	64
5.3. TERMO INICIAL DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE	65
5.3.1. Interrupção da prescrição intercorrente.....	70
5.4. TERMO FINAL DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE.....	72
6. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES	73
REFERÊNCIAS	76

1. INTRODUÇÃO

1.1. CONTEXTO E PROBLEMA

Os institutos jurídicos da decadência e da prescrição são normas do direito material – e não processual – que se relacionam à segurança jurídica, porquanto visam a estabilizar relações jurídicas.

Sobre a questão, destaca Amaro (2014):

A certeza e a segurança do direito não se compadecem com a permanência, no tempo, da possibilidade de litígios instauráveis pelo suposto titular de um direito que tardiamente venha a reclamá-lo. *Dormientibus non succurrit jus*. O direito positivo não socorre a quem permanece inerte, durante largo espaço de tempo, sem exercer seus direitos. Por isso, esgotado certo prazo, assinalado em lei, prestigiam-se a certeza e a segurança, e sacrifica-se o eventual direito daquele que se manteve inativo no que respeita à atuação ou defesa desse direito. Dizemos eventual porque esse direito pode *inexistir*, por diversas razões. Pode, por exemplo, já ter sido ele satisfeito pelo devedor; se cobrado novamente, após decorrido o prazo legal, o devedor pode invocar o exaurimento do prazo para a cobrança, o que o desobriga de ficar permanentemente apetrechado para defender-se na eventualidade de o credor resolver cobrá-lo. Papéis perdem-se ou destroem-se com o passar do tempo. O tempo apaga a memória dos fatos, e, inexoravelmente, elimina as testemunhas. Decorrido certo prazo, portanto, as relações jurídicas devem estabilizar-se, superados eventuais vícios que pudessem ter sido invocados, mas que não foram, no tempo legalmente assinalado, e desprezado o eventual desrespeito de direitos, que terá gerado uma pretensão fenecida por falta de exercício tempestivo. (AMARO, 2014, p. 422).

Sobre decadência, prevê o Código Tributário Nacional – CTN, no *caput* do artigo 173 que: “O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos [...]” (BRASIL. Casa Civil, 1966).

No que concerne à prescrição, o CTN, no *caput* do artigo 174 estipula que: “A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.” (BRASIL. Casa Civil, 1966).

Como se observa dos dispositivos legais expostos, não restam dúvidas quanto ao prazo da decadência ou da prescrição para a Fazenda Pública, ambos de cinco anos.

Para que seja possível, contudo, a contagem destes prazos, faz-se necessário conhecer os seus termos iniciais e finais.

O início e o fim dos prazos decadenciais e prescricionais da Fazenda Pública, embora pontuados pelo Código de Tributário Nacional, nos artigos 173 e 174, acarretam vultosas discussões sobre o tema, mormente pelos conceitos utilizados pelo legislador de constituição do crédito tributário e de constituição definitiva do crédito tributário. Veja-se:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. (BRASIL. Casa Civil, 1966)

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)

II - pelo protesto judicial;

III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor. (BRASIL. Casa Civil, 1966).

Debate-se, tanto na doutrina, como na jurisprudência – administrativa e judicial –, quando ocorre a constituição e a constituição definitiva do crédito tributário. Situação, aliás, que provocou o Superior Tribunal de Justiça – STJ a julgar algumas questões sobre o tema, em âmbito de recurso especial repetitivo.

A fim de, desde logo, elucidar, sem fugir, todavia, do contexto e da problemática principal do trabalho, um recurso especial torna-se repetitivo quando há multiplicidade de recursos especiais com fundamento em idêntica questão de direito. Ou seja, abordam questões de ampla discussão judicial. Veja-se o disposto no artigo 1.036 do Código de Processo Civil:

Art. 1.036. Sempre que houver multiplicidade de recursos extraordinários ou especiais com fundamento em idêntica questão de direito, haverá afetação para julgamento de acordo com as disposições desta Subseção, observado o

disposto no Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal e no do Superior Tribunal de Justiça. (BRASIL. Casa Civil, 2015).

Dessa forma, registra-se que a problematização do tema destacado para a pesquisa deste trabalho acadêmico consiste no seguinte questionamento: quais são os termos iniciais e finais dos prazos decadenciais e prescricionais tributários da Fazenda Pública?

Contextualizado e problematizado o assunto elegido, passa-se a discorrer acerca dos objetivos da monografia.

1.2. OBJETIVOS

- Objetivo Geral

Elenca-se como objetivo geral do trabalho: apontar os termos iniciais e finais dos prazos decadenciais e prescricionais atinentes aos créditos tributários da Fazenda Pública.

- Objetivos Específicos: (i) identificar o momento da constituição do crédito tributário e da constituição definitiva do crédito tributário em cada espécie de lançamento – de ofício, por declaração e por homologação; (ii) conceituar os institutos jurídicos da decadência e da prescrição; (ii) diferenciar prescrição comum de prescrição intercorrente.

1.3. JUSTIFICATIVAS

Do ponto de vista teórico e legal, justifica-se a redação deste trabalho acadêmico considerando que a pesquisa servirá para identificar o momento da constituição e da constituição definitiva do crédito tributário, marco essencial para a definição do início e do fim dos prazos de prescrição e de decadência relativos aos créditos tributários.

Pelo viés prático, o estudo trará à sociedade segurança jurídica, notadamente a empresários e pessoas físicas que pretendam planejar-se tributariamente.

Ademais, a monografia contribuirá para a capacitação dos profissionais atuantes na área tributária, alargando seus conhecimentos acerca do tema, valendo o

trabalho como referencial para balizar as decisões profissionais no âmbito contábil e jurídico tributário.

2. METODOLOGIA

2.1. TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AOS OBJETIVOS

A pesquisa que suportará o desenvolvimento do trabalho será a descritiva, uma vez que se preocupará em conceituar os institutos jurídicos da decadência e da prescrição, enquadrando-os ao direito tributário, observando, quando pertinente, precedentes administrativos e judiciais.

2.2. TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AO PROBLEMA DE PESQUISA

Com relação à problematização, adotar-se-á a pesquisa qualitativa, com o fito de investigar legislações *lato sensu* (normas constitucionais, legais e administrativas) aplicáveis ao assunto, aprofundar conhecimentos em lições doutrinárias e apontar relevantes casos concretos julgados em âmbito administrativo e judicial.

2.3. TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AO PROCEDIMENTO

Procedimentalmente, reger-se-á o trabalho por meio de pesquisa bibliográfica, documental, legal e jurisprudencial.

2.4. TIPOLOGIA DA PESQUISA QUANTO AO LEVANTAMENTO DE DADOS E INFORMAÇÕES

Os dados e informações que sustentarão o trabalho serão aqueles publicados, física ou eletronicamente, em periódicos, revistas técnico-científicas, livros, constituições, leis, diários oficiais e em sites oficiais dos Tribunais de Justiça, Tribunais Regionais e Tribunais Superiores nacionais, acerca do rol exemplificativo de assuntos a seguir: (i) créditos tributários e não tributários; (ii) decadência e prescrição; (iii) prescrição intercorrente; (iv) lançamento tributário.

3. CONCEITOS GERAIS E PRAZOS DECADENCIAIS E PRESCRICIONAIS DA FAZENDA PÚBLICA

Abordar-se-á, preliminarmente, alguns conceitos gerais relativos às espécies de créditos da Fazenda Pública, à decadência e à prescrição.

3.1. CRÉDITOS DA FAZENDA PÚBLICA

A atual redação do *caput* do artigo 39 da Lei 4.320/64 estipula que os créditos da Fazenda Pública são de natureza tributária e de natureza não tributária:

Art. 39. Os créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária, serão escriturados como receita do exercício em que forem arrecadados, nas respectivas rubricas orçamentárias. (Redação dada pelo Decreto Lei nº 1.735, de 1979) (BRASIL. Casa Civil, 1964).

Idêntica divisão fez a Lei de Execuções Fiscais – LEF (Lei 6.830/80), no seu artigo 2º, *caput*, bem como a Lei 8.397/92, também no *caput* do artigo 2º, respectivamente:

Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. (BRASIL. Casa Civil, 1980).

Art. 2º. A medida cautelar fiscal poderá ser requerida contra o sujeito passivo de crédito tributário ou não tributário, quando o devedor: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito) (BRASIL. Casa Civil, 1992).

Baleeiro (2000) denomina o que aqui se chamou de “créditos da Fazenda Pública” de dívida ativa (enquanto gênero), da qual dívida ativa tributária é espécie. Confira-se: “a Dívida Ativa da União é gênero mais amplo, que abriga, como espécie a Dívida Ativa Tributária.” (BALEEIRO, A., 2000, p. 1008).

Outrossim, outra denominação possível aos créditos da Fazenda Pública enquanto gênero é denomina-los de crédito fiscal (do qual se ramificam o crédito tributário e o não tributário), porquanto, etimologicamente, o termo fiscal expressa a

ideia de algo que é pertinente ao Erário, dentre outros elementos, a receita. Sobre a etimologia do termo “fiscal”, assim pontuou Teodorovicz (2017, p. 66).

Conclui-se, portanto, que os créditos da Fazenda Pública são divididos em duas espécies: créditos tributários e créditos não tributários.

3.1.1. Crédito tributário

Antes de adentrar ao conceito de crédito tributário propriamente dito, tecer-se-á breves apontamentos sobre o conceito de tributo.

O artigo 3º do Código Tributário Nacional – CTN (Lei 5.172/1966) estipula que tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Confira-se:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (BRASIL. Casa Civil, 1966).

O artigo 145 da Constituição Federal de 1988 – CF estipula expressamente que são tributos: impostos, taxas e contribuições de melhorias:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
I - impostos;
II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;
III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. (BRASIL. Casa Civil, 1988).

Em âmbito infraconstitucional, o artigo 5º do Código Tributário Nacional estipula que os tributos são, também, impostos, taxas e contribuições de melhorias:

Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria. (BRASIL. Casa Civil, 1966).

O Supremo Tribunal Federal – STF definiu, todavia, em 1991, por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI n.º 447, que tributos não são apenas impostos, taxas e contribuições de melhoria, são, ademais, as contribuições sociais e os empréstimos compulsórios:

As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são: a) os impostos (C.F., art. 145, I, arts. 153, 154, 155 e 156), b) as taxas (C.F., art. 145, II), c) as contribuições, que são: c.1) de melhoria (C.F., art. 145, III), c.2.) sociais (C.F., art. 149), que, por sua vez, podem ser c.2.1) de seguridade social (C.F., art. 195, C.F., 195, §4º) e c.3.2) de interesse de categorias profissionais ou econômicas (C.F., art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária, d) os empréstimos compulsórios (C.F., art. 148). (ADI 447 MC, Relator(a): Min. OCTAVIO GALLOTTI, Tribunal Pleno, julgado em 27/02/1991, DJ 05-03-1993 PP-02896 EMENT VOL-01694-01 PP-00014) (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 1991).

Outrossim, o Supremo Tribunal Federal reafirmou em 1992, por meio do Recurso Extraordinário – RExt ou RE n.º 146733 que a contribuição social (prevista no artigo 149 da Constituição Federal – CF) possui natureza tributária. Veja-se a ementa do acórdão:

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURIDICAS. LEI 7689/88. - NÃO É INCONSTITUCIONAL A INSTITUIÇÃO DA **CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURIDICAS, CUJA NATUREZA É TRIBUTARIA**. CONSTITUCIONALIDADE DOS ARTIGOS 1., 2. E 3. DA LEI 7689/88. REFUTAÇÃO DOS DIFERENTES ARGUMENTOS COM QUE SE PRETENDE SUSTENTAR A INCONSTITUCIONALIDADE DESSES DISPOSITIVOS LEGAIS. - AO DETERMINAR, POREM, O ARTIGO 8. DA LEI 7689/88 QUE A CONTRIBUIÇÃO EM CAUSA JA SERIA DEVIDA A PARTIR DO LUCRO APURADO NO PERIODO-BASE A SER ENCERRADO EM 31 DE DEZEMBRO DE 1988, VIOLOU ELE O PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE CONTIDO NO ARTIGO 150, III, "A", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, QUE PROIBE QUE A LEI QUE INSTITUI TRIBUTO TENHA, COMO FATO GERADOR DESTA, FATO OCORRIDO ANTES DO INICIO DA VIGENCIA DELA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO COM BASE NA LETRA "B" DO INCISO III DO ARTIGO 102 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, MAS A QUE SE NEGA PROVIMENTO PORQUE O MANDADO DE SEGURANÇA FOI CONCEDIDO PARA IMPEDIR A COBRANÇA DAS PARCELAS DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL CUJO FATO GERADOR SERIA O LUCRO APURADO NO PERIODO-BASE QUE SE ENCERROU EM 31 DE DEZEMBRO DE 1988. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 8. DA LEI 7689/88. (RE 146733, Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Tribunal Pleno, julgado em 29/06/1992, DJ 06-11-1992 PP-20110 EMENT VOL-01683-03 PP-00384 RTJ VOL-00143-02 PP-00684). **Negritou-se.** (BRASIL. Supremo Tribunal Federal, 1992).

Assim, adotar-se-á neste trabalho o posicionamento do Supremo Tribunal Federal, quanto à classificação quimpartite ou pentapartite de tributo, em detrimento da classificação tripartite.

Longe de encerrar a discussão acerca do tema, deixa-se de tecer demais comentários acerca das classificações tributárias, a fim de evitar a fuga do tema do trabalho.

Dessa forma, considerar-se-á, neste trabalho acadêmico, como tributo os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições sociais e os empréstimos compulsórios.

Acerca do crédito tributário propriamente dito, a parte inicial do parágrafo 2º do artigo 39 da Lei 4.320/64 define como tributários os créditos relativos a tributos e respectivos adicionais e multas.

Art. 39. [...]

§ 2º - **Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas**, e Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, alugueis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais. (Incluído pelo Decreto Lei nº 1.735, de 1979). **Negritou-se.** (BRASIL. Casa Civil, 1964).

De mais a mais, o artigo 113, parágrafos 1º e 3º, do CTN estipula que obrigação tributária principal tem por objeto o pagamento do tributo ou a penalidade pecuniária, bem como que a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. Nestes termos:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

[...]

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. (BRASIL. Casa Civil, 1966)

Dessa forma, créditos tributários da Fazenda Pública são os originados de impostos, taxas, contribuições de melhorias, contribuições sociais e empréstimos compulsórios e suas respectivas penalidades pecuniárias.

3.1.2. Crédito não tributário

Por exclusão, os créditos não tributários são os créditos da Fazenda Pública que não se caracterizam como tributários.

Assim dispõe a parte final do parágrafo 2º do artigo 39 da Lei 4.320/64:

Art. 39. [...]

§ 2º - Dívida Ativa Tributária é o crédito da Fazenda Pública dessa natureza, proveniente de obrigação legal relativa a tributos e respectivos adicionais e multas, e **Dívida Ativa não Tributária são os demais créditos da Fazenda Pública, tais como os provenientes de empréstimos compulsórios, contribuições estabelecidas em lei, multa de qualquer origem ou natureza, exceto as tributárias, foros, laudêmios, aluguéis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de subrogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais.** (Incluído pelo Decreto Lei nº 1.735, de 1979). **Negritou-se.** (BRASIL. Casa Civil, 1964).

Observa-se que, a despeito de o dispositivo legal mencionado estabelecer que os empréstimos compulsórios e as contribuições – sociais – são de natureza não tributária, adotar-se-á neste trabalho a classificação dada pelo Supremo Tribunal Federal na ADI n.º 447 e no RExt n.º 146733, como já citado no tópico anterior, em que se define que as contribuições sociais e os empréstimos compulsórios possuem natureza tributária.

Ante o exposto, créditos não tributários da Fazenda Pública são todos os créditos que não se definem como tributários, a título de exemplo: àqueles decorrentes de multa de qualquer origem ou natureza (exceto as tributárias), foros, laudêmios, aluguéis ou taxas de ocupação, custas processuais, preços de serviços prestados por estabelecimentos públicos, indenizações, reposições, restituições, alcances dos

responsáveis definitivamente julgados, bem assim os créditos decorrentes de obrigações em moeda estrangeira, de sub-rogação de hipoteca, fiança, aval ou outra garantia, de contratos em geral ou de outras obrigações legais.

De remate, destaca-se que neste trabalho analisar-se-á os termos iniciais e finais dos prazos decadenciais e prescricionais relativos aos créditos tributários – somente – da Fazenda Pública.

3.2. DECADÊNCIA

O instituto jurídico da decadência – também chamado de caducidade – pode ser conceituado como a perda de um direito potestativo.

Direito potestativo, por sua vez, é aquele em que, de um lado tem-se um direito e, de outro uma mera sujeição.

Acerca da decadência, Bastos (2002) destaca que: “decadência é o perecimento do direito material em face da ausência do seu exercício no prazo marcado em lei.” (BASTOS, 2002, p. 316).

Carvalho (2005), ademais, destaca que “a decadência ou caducidade é tida como o fato jurídico que faz perecer um direito pelo seu não-exercício durante certo lapso de tempo.” (CARVALHO, 2005, p. 468).

3.2.1. Aspecto histórico e objeto

Como bem apresentado por Leal (1978), decadência é, em sua literalidade a ação de cair ou o estado daquilo que caiu, tendo origem etimológica remota o verbo latino *cadere*. Assim, decadência é formada pelo prefixo latino *de* (de cima de), pela forma verbal *cado* (de *cadere*) e pelo sufixo *ência*, do latim (do latim *entia* – que denota ação ou estado) (LEAL, 1978, p. 99).

Da mesma estrutura morfológica são a expressão francesa *déchéance* e a italiana *decadenza*.”

Na linguagem jurídica, discorre Leal (1978), foi introduzido em sua terminologia para indicar a queda ou perecimento do direito pelo decurso do prazo fixado ao seu exercício, sem que seu titular o tivesse exercido (LEAL, 1978, p. 99).

Novamente, citando Leal (1978), doutrinador que bem aborda a questão tratada neste tópico:

Todo direito nasce de um fato a que a lei atribui eficácia para gerá-lo. Esse fato ou é um acontecimento natural, alheio à vontade humana, ou é um ato, dependente dessa vontade, e praticado no intuito de dar nascimento ao direito. Em ambos esses casos, a lei ou o agente pode subordinar o direito, para se tornar efetivo, à condição de ser exercido dentro de um certo período de tempo, sob pena de caducidade. Se o titular do direito assim condicionado deixa de exercitá-lo dentro do prazo estabelecido, opera-se a decadência, e o direito se extingue, não mais sendo lícito ao titular pô-lo em atividade. (LEAL, 1978, p. 105).

Dessa forma, o objeto da decadência é o direito que, por determinação da lei ou da vontade do homem, já nasce subordinado à condição de exercício em limitado lapso de tempo (LEAL, 1978, p. 105).

3.2.2. Finalidade

A decadência possui como finalidade estabelecer segurança jurídica nas relações jurídicas, porquanto põe fim a um direito, impedindo que o seu titular possa exercê-lo por tempo indeterminado.

Sobre a relevância da segurança jurídica na sociedade, (Hayashi, 2013) aponta que:

Todavia, viver em sociedade exige que o individual ceda ao coletivo, nos mais diversos momentos, inclusive em relação às sensações individuais de tempo. Por essa razão, a percepção individual da passagem do tempo deve ceder a uma percepção mais generalizada, em especial nos casos em que ele é utilizado como parâmetro para atividades que interferem na vida do outro. É nesse momento que se torna essencial que os eventos do mundo natural sejam temporalizados pelo discurso jurídico. (HAYASHI, 2013, p. 55).

Individualizado, pois, a importância de se estabelecer segurança jurídica nas relações sociais.

3.2.3. Atual fundamento constitucional e legal

O fundamento constitucional da decadência encontra-se prevista como direito fundamento, consoante a redação do *caput* do artigo 5º da Constituição Federal. Veja-se:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à **segurança** e à propriedade, nos termos seguintes: [...]. **Negritou-se.** (BRASIL. Casa Civil, 1988).

Observa-se que essa segurança a que se refere o caput do artigo 5º é à segurança jurídica.

A segurança enquanto proteção da integridade física e dos bens das pessoas também é direito fundamental, porém salvaguardado pelo artigo 6º da Constituição Federal:

Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição. (BRASIL. Casa Civil, 1988).

Já a previsão legal para a decadência tributária encontra respaldo no artigo 173 do Código Tributário Nacional:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:
I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.
Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. (BRASIL. Casa Civil, 1966).

Assevera Carrazza (2011) que para que os contribuintes não fiquem à mercê do arbítrio das pessoas políticas [União, Estados, Distrito Federal e Municípios], o sistema tributário deve desenvolver-se dentro de certos paradigmas, que a Constituição Federal minuciosamente traçou.

Carvalho (2005), ademais, destaca que:

Para que as relações jurídicas não permaneçam indefinidamente, o sistema positivo estipula certo período a fim de que os titulares de direitos subjetivos

realizem os atos necessários à sua preservação e, perante a inércia manifestada pelo interessado, deixando fluir o tempo, fulmina a existência do direito, decretando-lhe a extinção. (CARVALHO, 2005, p. 468).

Daí a importância de se observar o prazo decadencial.

Demonstrado, portanto, o atual fundamento constitucional e legal do instituto jurídico da decadência.

3.2.4 Decadência tributária

Preliminarmente, destaca-se que o instituto da decadência em matéria tributária somente pode ser regulado por lei complementar, por exigência constitucional:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

[...]

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários. (BRASIL. Casa Civil, 1988).

Outrossim, como introduzido no tópico anterior, a decadência tributária se encontra prevista no artigo 173 do CTN. Repisa-se o texto legal, em razão de sua relevância:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. (BRASIL. Casa Civil, 1966).

Para Bastos (2002), a decadência tributária “assenta-se, pois, no decurso do tempo, posto que o decurso do prazo então determinado fulmina o direito de a Fazenda Pública realizar o lançamento, garantindo assim a segurança da relação jurídica.” (BASTOS, 2002, p. 316).

Carvalho (2005), por outro lado, alerta para a imprecisão contida no artigo 173 do CTN. Destaca que:

A análise cuidadosa dá condições a uma indagação de superior importância: existe um direito de lançar? Sabemos que não. O ato jurídico administrativo de lançamento é vinculado e obrigatório, sob pena de responsabilidade funcional (CTN, art. 142, parágrafo único). Trata-se, na verdade, de um *dever* do Estado, enquanto entidade tributante, que não se confunde com o direito subjetivo de exigir a prestação, não podendo ser considerado, também, como pretende importante segmento doutrinário, um direito potestativo.

A teoria dominante, trabalhando em cima do texto escrito do direito positivo, não tem levantado certos aspectos relevantes que a matéria propicia. É o resultado quase sempre infrutífero da interpretação literal do direito posto. É a vã tentativa de prestigiar o texto em detrimento do sistema; de ler, para não refletir; de simplesmente enunciar, para não compor.

O equívoco nos leva ao perecimento de dois direitos: o de praticar o lançamento e o de perceber o valor pecuniário. A decadência, entendida assim, teria o condão de inibir a autoridade administrativa de lavrar o ato constituidor (perda do direito de lançar) e, simultaneamente, de fulminar o direito subjetivo de que esteve investido o sujeito pretensor.

Paralelamente, somos levados a concluir que a Fazenda Pública, que tem o dever de constituir o crédito, ver-se-ia liberada desse encargo com o decurso do tempo, isto é, acontecendo o fato jurídico da caducidade. O paradoxo é incontornável. (CARVALHO, 2005, p. 468-469).

Seja como for – direito ou dever – fato é que à luz do disposto no texto legal do CTN, o direito potestativo que perece para a Fazenda Pública é o direito de constituir o crédito tributário.

A constituição do crédito tributário opera-se com o lançamento, ou seja, o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, indicar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. É o que se extrai do caput do artigo 142 do Código Tributário Nacional:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. (BRASIL. Casa Civil, 1966).

Entende, assim, Carvalho (2005): “A Fazenda dispõe de cinco anos para efetuar o ato jurídico administrativo de lançamento. Não o praticando, nesse período, decai o direito de celebrá-lo.” (CARVALHO, 2005, p. 467).

Dessa forma, a decadência é uma proibição de efetuar o lançamento de um tributo.

3.2.4.1. Prazo

O prazo de decadência para a Fazenda Pública exercer o direito potestativo, ou melhor, constituir o crédito tributário é de cinco anos, consoante previsão do caput do artigo 173 do Código Tributário Nacional:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: [...] (BRASIL. Casa Civil, 1966).

Ressalta-se, neste ponto, que os termos iniciais deste prazo serão tratados em capítulo específico deste trabalho.

3.3. PRESCRIÇÃO

Diferentemente da decadência que extingue um direito potestativo, a prescrição – extintiva – é o instituto jurídico que visa a extinguir a pretensão pelo decurso do prazo.

Observa-se que a prescrição possui duas modalidades: a extintiva e a aquisitiva. Nesse sentido:

A prescrição compreende duas espécies: a extintiva e a aquisitiva. A primeira se caracteriza por acarretar a perda do direito de ação após o transcurso do prazo fixado para tanto. A segunda constitui o usucapião mediante o qual se adquire o direito à propriedade de bens, versado nos arts. 550 a 553 do Código Civil Brasileiro e na Lei 6.969 de 10.12.1981. (CAIS, 2001, p. 475).

Naturalmente, está-se tratando neste trabalho, da prescrição extintiva.

Acerca da prescrição, Bastos (2002) destaca que: “prescrição é o desaparecimento do direito de ação por não tê-la promovido o titular do direito no tempo hábil. É o prazo para o exercício do direito de ação.” (BASTOS, 2002, p. 316).

Para a incidência da prescrição, Leal (1978) destacou que são necessários quatro elementos: existência de uma ação exercitável (*actio nata*); inércia do titular da ação pelo seu não-exercício; continuidade dessa inércia durante um certo lapso de tempo; ausência de algum fato ou ato, a que a lei atribua eficácia impeditiva, suspensiva ou interruptiva do curso prescricional. (LEAL, 1978, p. 20).

Especificamente sobre a ação e pretensão, Campos (2001) ensina que:

AÇÃO – é o direito público subjetivo que qualquer pessoa tem de pedir ao Estado a prestação de sua atividade jurisdicional em um caso concreto. É, em outras palavras, o direito que todas as pessoas têm de articular suas pretensões ante a autoridade jurisdicional.

PRETENSÃO – é o conteúdo da ação; é o direito concreto que cada uma das partes articula perante a autoridade julgadora do processo. (CAMPOS, 2001, p. 22).

O Superior Tribunal de Justiça já decidiu, em âmbito de recurso repetitivo (temas 64 a 78), que a prescrição surge com o nascimento da pretensão, assim considerada a possibilidade do seu exercício em juízo:

6.2 TERMO A QUO DA PRESCRIÇÃO: o termo inicial da prescrição surge com o nascimento da pretensão (*actio nata*), assim considerada a possibilidade do seu exercício em juízo. Conta-se, pois, o prazo prescricional a partir da ocorrência da lesão, sendo irrelevante seu conhecimento pelo titular do direito.

(REsp 1028592/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 27/11/2009) (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2009).

Ademais, a prescrição extintiva possui duas espécies: a comum (ou também chamada de inicial) e a intercorrente.

A prescrição comum ou inicial, em linhas gerais, é aquela que extingue o direito de ação contra aquele que possui o direito, mas não pode exercê-lo judicialmente.

Já a prescrição intercorrente é aquela que, embora a pretensão (direito de ação) já tenha sido exercido, não foi possível concretamente satisfazer o direito perseguido, extinguindo o direito de o credor prosseguir em uma execução por tempo indeterminável.

3.3.1. Aspecto histórico e objeto

Prescrição origina-se do latim *praescriptio*, derivado do verbo *praescribere*, significando escrever antes ou no começo.

Leal (1978) narra que é a histórica do direito romano que esclarece o conceito desse instituto jurídico:

Ao período das *legis actiones*, que dominou desde os primeiros tempos de Roma até Cícero, seguiu-se o sistema formulário do direito pretoriano, que vigorou desde o sexto século até Deocleciano.

Nesse regime do processo ordinário – *ordinaria judicia*, ao pretor incumbia, em cada litígio, a nomeação do juiz, a quem predeterminava a orientação do julgamento por meio da *fórmula*. Essa fórmula, em cujo frontispício era feita a instituição do juiz, compunha-se de quatro partes principais: a *demonstratio*, ou enunciação da parte não contestada dos fatos da causa; a *intentio*, ou indicação da pretensão do autor e contestação do réu; a *condemnatio*, ou atribuição conferida ao juiz para condenar ou absolver, segundo o resultado de sua verificação; e a *adjudicatio*, ou autorização concedida ao juiz para atribuir às partes a propriedade do objeto litigioso.

Investido, pela *aebutia*, no ano 520 de Roma, do poder de criar as ações não previstas pelo direito honorário, o pretor introduziu o uso de fixar um prazo para sua duração, dando origem às ações chamadas *temporárias*, em contraposição às do direito *quiritário*, que eram perpétuas.

Ao estatuir a fórmula, se ação era temporária, ele a fazia preceder de uma parte introdutória, em que determinava ao juiz a absolvição do réu, se estivesse extinto o prazo de duração da ação. E a essa parte preliminar da fórmula, por anteceder a esta, se dava a denominação de *praescriptio*.

Como se vê, esse termo – *praescriptio* – nenhuma relação direta tinha com o conteúdo da determinação do pretor, mas derivava do caráter introdutório dessa determinação, porque era escrita antes, ou no começo da fórmula.

Mas, por uma evolução conceitual, passou o termo a significar, extensivamente, a matéria contida nessa parte preliminar da fórmula, e daí sua nova acepção de extinção da ação pela expiração do prazo de sua duração. (LEAL, 1978, p. 3-4).

Quanto ao objeto da prescrição, o instituto jurídico recai sobre a pretensão, consoante se destacou no tópico anterior.

3.3.2. Finalidade

Assim como a decadência, a prescrição – tanto a comum ou inicial, como a intercorrente – também possui como finalidade estabelecer segurança jurídica no ordenamento jurídico, porquanto impede, no caso da prescrição comum/inicial, que o titular de um direito o exija judicialmente, bem como impossibilita o trâmite de execuções judiciais intermináveis.

3.3.3. Atual fundamento constitucional e legal

Tal qual a decadência, a prescrição possui assento constitucional como direito fundamental, previsto no *caput* do artigo 5º da Constituição Federal. *In verbis*:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à **segurança** e à propriedade, nos termos seguintes: [...]. **Negritou-se.** (BRASIL. Casa Civil, 1988).

Como já explicado, a segurança a que se refere o artigo 5º da Constituição Federal é, deveras, a segurança jurídica.

No que tange ao fundamento legal, destaca-se, quanto à prescrição comum ou inicial, o artigo 174 do CTN:

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.
Parágrafo único. A prescrição se interrompe:
I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)
II - pelo protesto judicial;
III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;
IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor. (BRASIL. Casa Civil, 1966).

Com relação à prescrição intercorrente, o seu respaldo legal encontra-se no artigo 40 da Lei de Execuções Fiscais – LEF (Lei 6.830/80), mais especificamente no parágrafo 4º. Confira-se:

Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.
§ 1º - Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública.
§ 2º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos.
§ 3º - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.
§ 4º - Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de

ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 5º - A manifestação prévia da Fazenda Pública prevista no § 4º deste artigo será dispensada no caso de cobranças judiciais cujo valor seja inferior ao mínimo fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Incluído pela Lei nº 11.960, de 2009). **Negritou-se.** (BRASIL. Casa Civil, 1980).

Assevera Carrazza (2011) que para que os contribuintes não fiquem à mercê do arbítrio das pessoas políticas [União, Estados, Distrito Federal e Municípios], o sistema tributário deve desenvolver-se dentro de certos paradigmas, que a Constituição Federal minuciosamente traçou.

Daí a importância de se observar o prazo prescricional.

Demonstrado, portanto, o atual fundamento constitucional e legal do instituto jurídico da prescrição.

3.3.4. Prescrição comum tributária

Inicialmente, destaca-se que, como já dito quando se tratou da decadência tributária, o instituto da prescrição em matéria tributária somente pode ser regulado por lei complementar, por exigência constitucional:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

[...]

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários. (BRASIL. Casa Civil, 1988).

Há, na doutrina, quem diga que “à prescrição tributária se aplicam as mesmas regras que disciplinam a prescrição das ações em geral salvo as modificações expressas da lei” (MALLMANN, 2008, p. 76).

Contudo, não parece ser esse o entendimento o mais alinhado à norma constitucional insculpida no artigo 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal.

É que o Código Civil – lei que regula boa parte da prescrição “das ações em geral” – é lei ordinária, não se aplicando, pois, à prescrição tributária, que exige, por força constitucional, lei complementar.

Isso posto, destaca-se que a pretensão que se extingue para a Fazenda Pública, em se tratando da prescrição comum, é o direito de ação para cobrar, judicialmente, o crédito tributário.

É o que se extrai do caput do artigo 174 do Código Tributário Nacional:

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva. (BRASIL. Casa Civil, 1966).

A cobrança do crédito tributário pela Fazenda Pública ocorre por meio de execução fiscal. Assevera Bastos (2002):

[...] a execução fiscal surge como o processo de cobrança dos créditos da Fazenda Pública, inscritos na forma da lei.
Tem natureza de ação, como disposto no art. 578 do Código de Processo Civil [de 1973], que dita também regras quanto à sua proposição [...]. (BASTOS, 2002, p. 337).

No mesmo sentido, Carvalho (2005) afirma que:

Com o lançamento eficaz, quer dizer, adequadamente notificado ao sujeito passivo, abre-se à Fazenda Pública o prazo de cinco anos para que ingresse em juízo com ação de cobrança (ação de execução). Fluindo esse período de tempo sem que o titular do direito subjetivo deduza sua pretensão pelo instrumento processual próprio, dar-se-á o fato jurídico da prescrição. (CARVALHO, 2005, p. 470-471).

Por fim, destaca-se que os termos iniciais e finais, bem como a sua interrupção será tratada em capítulo específico deste trabalho.

3.3.4.1. Prazo

O transcurso de tempo que extingue a pretensão da Fazenda Pública ocorre no prazo de cinco anos, consoante disposição do, já citado, artigo 174 do Código Tributário Nacional. Cita-se-o, vez mais:

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva. (BRASIL. Casa Civil, 1966).

3.3.5. Prescrição intercorrente tributária

A prescrição intercorrente tributária tem lugar em três hipóteses: **(a)** devedor não for localizado (art. 40, §2º, parte inicial, da Lei de Execuções Fiscais); **(b)** não localização de bens penhoráveis (art. 40, §2º, parte final, da Lei de Execuções Fiscais); **(c)** diminuto valor do crédito executado (art. 20 da Lei 10.522/2002).

Veja-se o que dispõem artigos legais citados:

Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.

[...]

§ 2º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos. (BRASIL, Casa Civil, 1980).

Art. 20. Serão arquivados, sem baixa na distribuição, mediante requerimento do Procurador da Fazenda Nacional, os autos das execuções fiscais de débitos inscritos como Dívida Ativa da União pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional ou por ela cobrados, de valor consolidado igual ou inferior a R\$ 10.000,00 (dez mil reais). (Redação dada pela Lei nº 11.033, de 2004) (BRASIL, Casa Civil, 2002).

Sobre a questão, já decidiu, em 2009, o Superior Tribunal de Justiça – STJ no Recurso Especial repetitivo n.º 1.102.554/MG, que originou o tema repetitivo n.º 100:

PROCESSUAL CIVIL. ART. 535 DO CPC. OMISSÃO. INEXISTÊNCIA. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ARQUIVAMENTO. ART. 20 DA LEI 10.522/02. BAIXO VALOR DO CRÉDITO EXECUTADO. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. ART. 40, § 4º, DA LEF. APLICABILIDADE.

1. A omissão apontada acha-se ausente. Tanto o acórdão que julgou a apelação como aquele que examinou os embargos de declaração manifestaram-se explicitamente sobre a tese fazendária de que a prescrição intercorrente somente se aplica às execuções arquivadas em face da não localização do devedor ou de bens passíveis de penhora, não incidindo sobre o arquivamento decorrente do baixo valor do crédito. Prejudicial de violação do art. 535 do CPC afastada.

2. Ainda que a execução fiscal tenha sido arquivada em razão do pequeno valor do débito executado, sem baixa na distribuição, nos termos do art. 20 da Lei 10.522/2002, deve ser reconhecida a prescrição intercorrente se o processo ficar paralisado por mais de cinco anos a contar da decisão que determina o arquivamento, pois essa norma não constitui causa de suspensão do prazo prescricional. Precedentes de ambas as Turmas de Direito Público.

3. A mesma razão que impõe à incidência da prescrição intercorrente quando não localizados o devedor ou bens penhoráveis – impedir a existência de execuções eternas e imprescritíveis –, também justifica o decreto de prescrição nos casos em que as execuções são arquivadas em face do pequeno valor dos créditos executados.

4. O § 1º do art. 20 da Lei 10.522/02 - que permite sejam reativadas as execuções quando ultrapassado o limite legal – deve ser interpretado em conjunto com a norma do art. 40, § 4º, da LEF – que prevê a prescrição intercorrente -, de modo a estabelecer um limite temporal para o desarquivamento das execuções, obstando assim a perpetuidade dessas ações de cobrança.

5. Recurso especial não provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n.º 08/2008.

(REsp 1102554/MG, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/05/2009, DJe 08/06/2009) (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2009).

Assim, demonstradas as hipóteses de cabimento da prescrição intercorrente nas execuções fiscais de crédito tributário.

3.3.5.1. Prazo

No que concerne ao prazo da prescrição intercorrente tributária, há de se interpretar, conjuntamente, dois dispositivos legais: o artigo 40, §4º, da Lei de Execuções Fiscais e o artigo 174 do Código Tributário Nacional, respectivamente:

Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.

§ 4º. Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004) (BRASIL. Casa Civil, 2004)

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva. (BRASIL. Casa Civil, 1966).

Dessa forma, extrai-se que o prazo da prescrição intercorrente coincide com o prazo da prescrição comum, ou seja, cinco anos.

Sobre o tema, já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso especial repetitivo n.º 1.102.554/MG, que originou o tema repetitivo n.º 100:

PROCESSUAL CIVIL. ART. 535 DO CPC. OMISSÃO. INEXISTÊNCIA. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ARQUIVAMENTO. ART. 20 DA LEI 10.522/02. BAIXO VALOR DO CRÉDITO EXECUTADO. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. ART. 40, § 4º, DA LEF. APLICABILIDADE.

1. A omissão apontada acha-se ausente. Tanto o acórdão que julgou a apelação como aquele que examinou os embargos de declaração manifestaram-se explicitamente sobre a tese fazendária de que a prescrição

intercorrente somente se aplica às execuções arquivadas em face da não localização do devedor ou de bens passíveis de penhora, não incidindo sobre o arquivamento decorrente do baixo valor do crédito. Prejudicial de violação do art. 535 do CPC afastada.

2. Ainda que a execução fiscal tenha sido arquivada em razão do pequeno valor do débito executado, sem baixa na distribuição, nos termos do art. 20 da Lei 10.522/2002, deve ser reconhecida a **prescrição intercorrente se o processo ficar paralisado por mais de cinco anos** a contar da decisão que determina o arquivamento, pois essa norma não constitui causa de suspensão do prazo prescricional. Precedentes de ambas as Turmas de Direito Público.

3. A mesma razão que impõe à incidência da prescrição intercorrente quando não localizados o devedor ou bens penhoráveis – impedir a existência de execuções eternas e imprescritíveis –, também justifica o decreto de prescrição nos casos em que as execuções são arquivadas em face do pequeno valor dos créditos executados.

4. O § 1º do art. 20 da Lei 10.522/02 - que permite sejam reativadas as execuções quando ultrapassado o limite legal – deve ser interpretado em conjunto com a norma do art. 40, § 4º, da LEF – que prevê a prescrição intercorrente –, de modo a estabelecer um limite temporal para o desarquivamento das execuções, obstando assim a perpetuidade dessas ações de cobrança.

5. Recurso especial não provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ n.º 08/2008.

(REsp 1102554/MG, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 27/05/2009, DJe 08/06/2009) (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2009). **Negritou-se.**

Diante do exposto, conclui-se, então, que o prazo da prescrição intercorrente tributária é de cinco anos.

4. TERMOS INICIAIS E FINAIS DO PRAZO DECADENCIAL TRIBUTÁRIO DA FAZENDA PÚBLICA

4.1. TERMO INICIAL

O prazo decadencial tributário da Fazenda Pública é o prazo contado, em regra, entre o fato gerador ou, conforme o caso, o primeiro dia do ano seguinte ao fato gerador e o lançamento.

Há, todavia, alterações nos termos iniciais, a depender da situação fática ocorrida, consoante se verá a seguir.

Sobre os prazos decadenciais da Fazenda Pública (Barros, 2005) destaca:

Na redação do art. 173 estão consignados dois marcos iniciais para a contagem do prazo: do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado (item I); e da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado (item II). E o parágrafo único do mesmo artigo acrescenta o terceiro: da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. (CARVALHO, 2005, p. 467-468).

4.1.1. Tributo cujo lançamento se opera de ofício ou por declaração

Em tributos cujo lançamento decorre de ofício ou por declaração, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do ano seguinte ao que a Fazenda Pública poderia efetuar o lançamento.

É o que se extrai do inciso I do artigo 173 do Código Tributário Nacional:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:
I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; (BRASIL. Casa Civil, 1966).

Sobre esse termo inicial, cita-se a ementa do acórdão do Superior Tribunal de Justiça que gerou o tema repetitivo n.º 163:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTOS SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO.

DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. **O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito** (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs.. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs.. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs.. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 973.733/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 18/09/2009). **Negritou-se.** (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2009).

Dessa forma, conclui-se que esse termo inicial é, em verdade, a regra geral do prazo decadencial.

4.1.2. Tributo cujo lançamento se opera por homologação

Acerca dos tributos cujo lançamento se opera por homologação, faz-se necessário tecer alguns comentários.

Borges (1999) afirma que poderá haver cinco consequências práticas derivadas do lançamento por homologação:

- a) o sujeito passivo paga integralmente o tributo devido;
- b) o sujeito passivo paga tributo totalmente indevido;
- c) o sujeito passivo paga o tributo com insuficiência;
- d) o sujeito passivo paga tributo maior do que devido;
- e) o sujeito passivo não paga o tributo devido. (BORGES, 1999, p. 399).

Ademais, o enunciado da súmula 436 do Superior Tribunal de Justiça dispõe que:

A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2010).

Outrossim, releva a súmula 555 também do Superior Tribunal de Justiça que:

Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2015).

De mais a mais, o Superior Tribunal de Justiça decidiu no seguinte sentido:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. EMBARGOS DO DEVEDOR. TRIBUTOS SUJEITOS À LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOR. ART. 150, § 4º, DO CTN. DECADÊNCIA. MATÉRIA JULGADA PELA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ, NOS TERMOS DO ART. 543-C DO CPC.

1. Agravo regimental no recurso especial em que se discute o prazo para a constituição de crédito tributário remanescente de ICMS, no caso em que ocorre o pagamento a menor do tributo.

2. Nos tributos cujos sujeitos passivos têm o dever de antecipar o pagamento sem que haja prévio exame da autoridade administrativa, caso se apure saldo remanescente, a Fazenda deverá constituir-lo no prazo de cinco anos a contar

da ocorrência do fato gerador, sob pena de ocorrer a extinção definitiva do crédito, nos termos do parágrafo 4º do art. 150 do Código Tributário Nacional. Precedentes: REsp 973.733/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 18/09/2009; REsp 1.033.444/PE, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 24/08/2010; AgRg no REsp 1.162.468/MG, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 28/09/2010; REsp 1.122.685/SP, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 24/03/2010; AgRg no REsp 1.074.191/MG, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 16/03/2010).

3. Entendimento sedimentado pela Primeira Seção, no julgamento do REsp 973.733/SC, realizado nos termos do art. 543-C do CPC sob a relatoria do Ministro Luiz Fux.

4. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1192933/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/02/2011, DJe 11/02/2011) (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2011).

Em vista dos precedentes citados, extrai-se que uma vez declarado o tributo pelo sujeito passivo, não há de se falar em prazo decadencial, porquanto o crédito já foi constituído.

Nesse sentido:

A decadência refere-se sempre ao lançamento de ofício, independentemente da modalidade de lançamento a que o tributo normalmente está sujeito.

Quando se fala em decadência do direito do Fisco de lançar, está se referindo ao lançamento de ofício, que é a modalidade prevista em lei para alguns tributos, mas que também tem importante papel supletivo da falta de colaboração e atuação do contribuinte nos casos de lançamento por declaração e de lançamento por homologação. (PAULSEN, 2009, p. 1182).

O lançamento por homologação não atingido pela decadência, pois, feito o pagamento (dito 'antecipado'), ou a autoridade administrativa anui e homologa expressamente (lançamento por homologação expressa) ou deixa transcorrer, em silêncio, o prazo legal e, dessa forma, anui tacitamente (lançamento por homologação tácita). Em ambos os casos, não se pode falar em decadência (do lançamento por homologação), pois o lançamento terá sido realizado (ainda que pelo silêncio).

O que é passível de decadência é o lançamento de ofício, que cabe à autoridade realizar quando constate omissão ou inexistência do sujeito passivo no cumprimento do dever de 'antecipar' o pagamento do tributo. (AMARO, 2014, p. 433).

Tributos sujeitos a lançamento por homologação. Prazo de decadência.

No caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, podem ocorrer duas hipóteses quanto à contagem do prazo decadencial do Fisco para a constituição do crédito tributário: 1) quando o contribuinte efetua o pagamento no vencimento, o prazo para o lançamento de ofício de eventual diferença a maior, ainda devida, é de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, forte no art. 150, §4º, do CTN; 2) quando o contribuinte não efetua o pagamento no vencimento, o prazo para o lançamento de ofício é de cinco

anos contado do primeiro dia do exercício seguinte ao de ocorrência do fato gerador, o que decorre da aplicação, ao caso, do art. 173, I, do CTN. Importante é considerar que, conforme o caso, será aplicável um ou outro prazo; jamais os dois sucessivamente, pois são excludentes um do outro. Ou é caso de aplicação da regra especial ou da regra geral, jamais aplicando-se as duas no mesmo caso. (PAULSEN, 2009, p. 1183).

Dessa forma, há somente duas situações em que desencadearia o prazo decadencial em tributos cujo lançamento ocorre por homologação.

A primeira situação seria quando o sujeito passivo não declara o tributo e, por corolário lógico, não o paga.

E a segunda, quando o sujeito passivo declara o tributo a menor.

Na primeira hipótese (não declaração e, por óbvio, não pagamento), o termo inicial do prazo decadencial será o primeiro dia do ano seguinte ao que a declaração pelo sujeito passivo deveria ter sido efetuada. Ou seja, aplica-se, neste caso, a regra geral do prazo decadencial prevista no artigo 173, inciso I, do CTN. Revise-se:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:
I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; (BRASIL. Casa Civil, 1966).

No segundo quadro (declaração de tributo a menor), o termo inicial do prazo decadencial para o fisco lançar a diferença será a data do fato gerador, consoante a regra do parágrafo 4º do artigo 150 do CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (BRASIL. Casa Civil, 1966).

4.1.3. Dolo, fraude ou simulação nos lançamentos por homologação

Sobre dolo, fraude ou simulação, Borges (1999) ressalta que:

Ao Direito Tributário não importa propriamente o dolo, fraude ou simulação em si, mas o seu resultado.

Rigorosamente, aliás, as hipóteses do inciso VII já estarão implicitamente contempladas no inciso VI do art. 145, que autoriza, como visto, a efetivação ou revisão do lançamento sempre que a ação ou omissão do sujeito passivo possam ensejar a aplicação de penalidade pecuniária. Ora, dolo, fraude ou simulação constituem, sempre, pressuposto para a aplicação de penalidade pecuniária. Logo, constituem ação ou omissão sob regência implícita, mas nem por isso menos vinculante – art. 149, VI. (BORGES, 1999, p. 353).

Identificado dolo, fraude ou simulação nos lançamentos por homologação, o lançamento será realizado de ofício, nos termos do artigo 149, inciso VII e artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional. Enfatiza-se:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

[...]

VII - quando se comprova que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (BRASIL. Casa Civil, 1966).

Como o parágrafo 4º do artigo 150 do CTN estipula que o prazo de cinco anos para a homologação do lançamento não se aplica aos casos de dolo, fraude ou simulação, Borges (1999, p. 408) ressalta que a legislação tributária não fornece elementos para averiguar qual o termo inicial da decadência nesse caso, incumbindo ao Poder Judiciário (e não à doutrina jurídica) suprir essa lacuna legislativa.

Borges (1999, p. 405-408) enfatiza, ademais, que não seria adequado: **(a)** concluir que não haveria prazo decadencial para o Fisco, pois isso afrontaria a lógica do sistema jurídico, notadamente no que se refere à segurança jurídica; **(b)** aplicar, subsidiariamente, o prazo geral da prescrição prevista do Código Civil, pois o CTN, enquanto lei de normas gerais, regulou toda a matéria relativa à decadência e,

portanto, os prazos extintivos do direito de a Fazenda Pública lançar o tributo; **(c)** aplicar como termo inicial da decadência o primeiro dia do ano seguinte àquele em que o Fisco tomou conhecimento do dolo, da fraude ou da simulação, pois isso importaria procrastinação indefinida do termo inicial do prazo decadencial, porquanto, a qualquer tempo e sem qualquer controle, poderia o Fisco alegar a superveniência da descoberta do vício; **(d)** aplicar como termo inicial decadencial a literalidade do artigo 173, inciso I, do CTN (que dispõe que o prazo para o constituir o crédito tributário extingue-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), pois há ressalva expressa insculpida no artigo 150, §4º, do CTN quanto ao dolo, à fraude e à simulação.

Em vista das quatro possibilidades jurídicas, todas, segundo Boges (1999, p. 405-409), viciadas, o Superior Tribunal de Justiça adotou o posicionamento de que nos casos de dolo, fraude ou simulação, o termo inicial decadência da Fazenda Pública será o primeiro dia do ano seguinte àquele em que o tributo deveria ter sido lançado. Confira-se:

[...] TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. REGRA DO ARTIGO 150, § 4º, C/C 173, I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. IDENTIFICAÇÃO DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO POR PARTE DO SUJEITO PASSIVO. [...]

2. O prazo decadencial nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, caso tenha havido dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo, só tem início no primeiro dia do ano seguinte ao qual poderia o tributo ter sido lançado. Inteligência do art. 150, § 4º, c/c o art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

(REsp 950.004/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/09/2007, DJ 18/09/2007, p. 293). (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça 2007).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO – AGRAVO REGIMENTAL – DECADÊNCIA – LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (ART. 150, § 4º E 173 DO CTN)

[...]

4. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN). Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN. Em normais circunstâncias, não se conjugam os dispositivos legais.

Precedentes das Turmas de Direito Público e da Primeira Seção.

[...]

(AgRg no Ag 939.714/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/02/2008, DJ 21/02/2008, p. 54). (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2008).

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. [...] DECADÊNCIA. FRAUDE, DOLO OU SIMULAÇÃO. TERMO INICIAL. PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE ÀQUELE EM QUE O LANÇAMENTO PODERIA TER SIDO EFETUADO [...]

2. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme em que, no caso de imposto lançado por homologação, quando há prova de fraude, dolo ou simulação, o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional).

(AgRg no REsp 1050278/RS, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/06/2010, DJe 03/08/2010). (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2010).

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL [...] ICMS. DECADÊNCIA DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. TRIBUTO SUJEITO AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. FRAUDE PRATICADA PELO CONTRIBUINTE. TERMO INICIAL DO PRAZO. ARTIGO 173, I, DO CTN. PRECEDENTES [...]

1. Quanto a alegada a decadência parcial da obrigação tributária a conclusão do acórdão recorrido está em harmonia com a jurisprudência desta Corte no sentido de que, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que ocorre pagamento antecipado a menor, havendo fraude, o prazo decadencial rege-se pelas disposições do art. 173, inciso I, do CTN, ou seja, será de 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

(AgInt no AREsp 1078194/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/09/2017, DJe 25/09/2017). (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2017).

Assim, em que pese a crítica doutrinária feita por Borges (1999, p. 405-408), seguir-se-á, neste trabalho, o posicionamento firme do Superior Tribunal de Justiça.

Portanto, ocorrendo dolo, fraude ou simulação nos lançamentos por homologação, aplica-se a regra geral do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, ou seja, o termo inicial da decadência será o primeiro dia ano seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

4.1.4. Penalidade pecuniária tributária

Dispõe o artigo 149, inciso VI, do Código Tributário Nacional que o lançamento será efetuado de ofício pela autoridade administrativa quando se comprove ação ou

omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária. Destaca-se:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...]

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária. (BRASIL. Casa Civil, 1966).

Destaca-se que a imposição de penalidade pecuniária será feita por meio de auto de infração.

Sobre auto de infração, Berti (1999) ressalta:

O auto de infração é o meio mais comum de lançamento de ofício, quando se verifica o não-cumprimento de exigência. Não se deve confundir com o lançamento normal.

[...]

O auto de infração é para os lançamentos de ofício em que o contribuinte não cumpriu determinada exigência ou infringiu a legislação tributária. Aplica-se para corrigir uma distorção em que o contribuinte recolheu a menor ou não recolheu o tributo devido, ou então para aplicar penalidade por descumprimento da legislação tributária. (BERTI, 1999, p. 47).

Assim, à decadência da penalidade pecuniária tributária aplica-se a mesma regra de lançamentos de ofício, ou seja, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do ano seguinte ao que a Fazenda Pública poderia efetuar o lançamento, consoante o contido no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; (BRASIL. Casa Civil, 1966).

4.1.5. Anulação do lançamento por vício formal

Dispõe o artigo 173, inciso II, do Código Tributário Nacional que:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

[...]

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. (BRASIL. Casa Civil, 1966).

Destaca Paulsen (2009) que:

Vício formal x vício material. Os vícios formais são aqueles atinentes ao procedimento e ao documento que tenha formalizado a existência do crédito tributário. Vícios materiais são os relacionados à validade e à incidência da lei. (PAULSEN, 2009, p. 1186).

Dessa forma, ocorrendo vício formal nos lançamentos, o termo inicial da decadência será a data em que se tornar definitiva a decisão que anular o lançamento anterior viciado.

Observa-se, contudo, que a Fazenda Pública somente poderá rever os lançamentos enquanto não extinto o direito fazendário, consoante o parágrafo único do artigo 149 do Código Tributário Nacional:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...]

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública. (BRASIL. Casa Civil, 1966).

Assim, conclui-se que anulação de lançamento por vício formal interrompe a decadência, sendo concedido novo prazo de cinco anos ao fisco para que efetue o lançamento.

Nesse sentido também se manifesta Carvalho (2005): “ora, a decisão final que declare a anulação do ato nada mais faz que interromper o prazo que já houvera decorrido até aquele momento.” (CARVALHO, 2005, p. 469).

Por fim, ressalta-se que apenas o vício formal possui o condão de interromper a decadência. Havendo vício material, o prazo decadencial não se interromperá.

4.1.6. Antecipação da fiscalização

Prevê o parágrafo único do artigo 173 do Código Tributário Nacional que:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

[...]

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento. (BRASIL. Casa Civil, 1966).

A situação retratada no parágrafo único é uma antecipação da fiscalização, que antecipa o termo inicial decadencial nos tributos de lançamento por declaração ou de ofício.

Para melhor compreensão, cita-se o seguinte exemplo: o fato gerador de um tributo cujo lançamento se opera por declaração ou de ofício ocorreu em 01/02/20X1. Pela regra geral, o termo inicial seria 01/01/20X2. Mas, se o fisco iniciar a fiscalização em 01/11/20X1, esse será o início do prazo decadencial.

Observa-se que o termo inicial da decadência a partir do início da fiscalização pelo fisco somente se aplica em casos em que a fiscalização é antecipada a momento anterior ao do início do prazo decadencial pela regra geral. Não se aplica o disposto no parágrafo único do artigo 173 do CTN quando o fisco inicia a fiscalização após já iniciado o prazo da regra geral da decadência.

4.2. TERMO FINAL

O termo final do prazo decadencial tributário da Fazenda Pública é a data em que o fisco constitui o crédito tributário. Essa conclusão extrai-se do *caput* do artigo 173 do Código Tributário Nacional:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: [...] (BRASIL. Casa Civil, 1966).

A constituição do crédito tributário, por sua vez, ocorre com o lançamento, consoante previsão do *caput* do artigo 142 do Código Tributário Nacional:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo **lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Negritou-se.** (BRASIL. Casa Civil, 1966).

O lançamento, por seu turno, se perfectibiliza quando ambos os sujeitos – ativo e passivo – tomam conhecimento do montante devido.

Sobre lançamento e a sua distinção quanto à notificação do lançamento, Bastos (2002) destaca que:

Na verdade, o que conta não é propriamente a data do lançamento, mas sim a de sua notificação ao contribuinte. Parece-nos claro que sem esta ciência que se dá ao sujeito passivo não se poderia falar em exigibilidade do crédito tributário. O que viria, no entanto, a ser notificação? É a notícia que a Administração dá ao sujeito passivo do tributo, dando-lhe conhecimento da celebração do ato de lançamento e dos termos da exigibilidade do crédito. É, no melhor dizer da doutrina, a notificação um ato administrativo que imprime eficácia a outro ato administrativo. Impõe-se distinguir, dessa forma, o lançamento da notificação do lançamento, como a sentença judicial, da intimação da sentença. (BASTOS, 2002, p. 302).

Ainda no que toca ao lançamento, Bastos (2002) ensina que:

Com efeito, levando-se em conta o grau de colaboração entre o fisco e o contribuinte, foi o lançamento dividido em três espécies:

- a) Lançamento direito ou de ofício, onde não existiria participação alguma do administrado. Aqui, o fisco age por iniciativa própria.
- b) Lançamento misto ou por declaração, onde o próprio nome está a apontar a participação de ambas as partes na sua elaboração. O contribuinte presta as informações sobre a ocorrência dos pressupostos de fato da incidência para que o fisco opere o lançamento.
- c) Autolançamento ou lançamento por homologação, onde todas as providências necessárias são levadas a cabo pelo contribuinte, restando para a Administração a tarefa de homologar os atos realizados. Em outras palavras, o próprio contribuinte diligencia o lançamento e antecipa o pagamento para que a autoridade o homologue. (BASTOS, 2002, p. 305).

Assim, consideram-se lançados os tributos cujos lançamentos decorram de ofício ou por declaração quando o fisco notifica o sujeito passivo do montante devido.

Por outro lado, nos lançamentos por homologação, o lançamento é concretizado quando o sujeito passivo encaminha a declaração do montante devido à Fazenda Pública.

Nesse sentido, dispõe a súmula 436 do Superior Tribunal de Justiça:

A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2010).

Evidenciado, então, o termo final do prazo decadencial tributário para a Fazenda Pública.

5. TERMOS INICIAIS E FINAIS DO PRAZO PRESCRICIONAL TRIBUTÁRIO DA FAZENDA PÚBLICA

5.1. TERMO INICIAL DA PRESCRIÇÃO COMUM

Dispõe o artigo 174 do Código Tributário Nacional que a ação para cobrança do crédito tributário – execução fiscal – prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva. (BRASIL. Casa Civil, 1966).

Todavia, o termo inicial adotado pelo CTN – constituição definitiva do crédito tributário – pode gerar, imprecisões no caso concreto, consoante se verá a seguir.

5.1.1. Tributo cujo lançamento se opera de ofício ou por declaração

Sobre o termo inicial da prescrição comum referente a tributos cujo lançamento ocorre de ofício ou por declaração, faz-se necessário esclarecer o termo “constituição definitiva do crédito” utilizado pelo CTN, no artigo 174.

Salienta-se que a constituição definitiva do crédito tributário não se confunde com a constituição do crédito tributário. Enquanto essa ocorre, nos lançamentos de ofício ou por declaração, com a notificação do lançamento (conforme já explicado no capítulo anterior), aquela somente se perfectibiliza após esgotados, no âmbito administrativo, todos os prazos recursais.

No que tange à impugnação administrativa, Carvalho (2005) explica que:

O lançamento tributário, ao ser lavrado pela autoridade administrativa competente, vem impregnado dos atributos da presunção de legitimidade e da exigibilidade. O sujeito passivo não se conformando poderá deduzir seus artigos de impugnação, suscitando, então, o pronunciamento de órgão controlador da legalidade daquele ato que, por sua vez, também abre ensejo a nova manifestação de insurgência do administrado, quase sempre estruturados em colégio. (CARVALHO, 2005, p. 447).

O Superior Tribunal de Justiça já decidiu que ocorrendo a impugnação do crédito tributário na via administrativa, o prazo prescricional começa a ser contado a

partir da apreciação, em definitivo, do recurso pela autoridade administrativa. Antes da apreciação definitiva da impugnação administrativa, não há que se falar em início do prazo prescricional, tendo em vista que entre a notificação do lançamento e a solução do recurso, não ocorrem nem a prescrição (pois o crédito ainda não foi definitivamente constituído), nem a decadência (pois o crédito já foi constituído, embora ainda não em definitivo). Confira-se a ementa do julgado:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. NULIDADE DA CDA. HIGIDEZ DO TÍTULO EXECUTIVO AFIRMADA PELO TRIBUNAL A QUO. INVERSÃO DO JULGADO QUE DEMANDARIA INCURSÃO NA SEARA PROBATÓRIA DOS AUTOS. SÚMULA 7 DO STJ. NÃO OCORRÊNCIA DE PRESCRIÇÃO ADMINISTRATIVA INTERCORRENTE. SUSPENSÃO DO PRAZO PRESCRICIONAL DE CINCO ANOS ATÉ A DECISÃO DEFINITIVA DO PROCESSO ADMINISTRATIVO. PRECEDENTES DA 1a. SEÇÃO. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.
[...]

3. Estabelece o art. 174 do CTN que o prazo prescricional do crédito tributário começa a ser contado da data da sua constituição definitiva. Ora, a constituição definitiva do crédito tributário pressupõe a inexistência de discussão ou possibilidade de alteração do crédito. Ocorrendo a impugnação do crédito tributário na via administrativa, o prazo prescricional começa a ser contado a partir da apreciação, em definitivo, do recurso pela autoridade administrativa. Antes de haver ocorrido esse fato, não existe dies a quo do prazo prescricional, pois, na fase entre a notificação do lançamento e a solução do processo administrativo, não ocorrem nem a prescrição nem a decadência (REsp. 32.843/SP, Rel. Min. ADHEMAR MACIEL, DJ 26.10.1998, AgRg no AgRg no REsp. 973.808/SP, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 17.11.2010, REsp. 1.113.959/RJ, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe 11.03.2010, REsp. 1.141.562/SP, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 04/03/2011).

4. Agravo Regimental desprovido.

(AgRg no Ag 1336961/SP, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23/10/2012, DJe 13/11/2012). **Negritou-se.** (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2012).

Seguindo o posicionamento do STJ, Paulsen (2009) destaca que:

Termo a quo no lançamento de ofício. Torna-se definitivo o lançamento quando o contribuinte, notificado, deixa de impugnar, intimado da decisão, deixa de recorrer ou é intimado da decisão final não mais sujeita a recurso. De tais termos é que se conta, conforme o caso, o prazo prescricional. (PAULSEN, 2009, p. 1190).

Diversamente, entende Carvalho (2005) que assevera que:

A contagem do prazo tem como ponto de partida a data da constituição definitiva do crédito, expressão que o legislador utiliza para referir-se ao ato de lançamento regularmente comunicado (pela notificação) ao devedor. (CARVALHO, 2005, p. 471).

Malgrado o posicionamento do doutrinador Carvalho, o autor deste trabalho seguirá o posicionamento exarado pelo Superior Tribunal de Justiça, em que afirma que a constituição do crédito não se confunde com a constituição definitiva do crédito tributário.

De mais a mais, observa-se que dificilmente o termo inicial da prescrição comum nos tributos de lançamento de ofício ou por declaração será, de fato, a data de sua constituição definitiva.

Isso, pois, após a constituição definitiva do crédito, pode haver o prazo para que o sujeito passivo pague voluntariamente o tributo devido.

Observa-se que o próprio Código Tributário Nacional, no artigo 160, prevê que quando a legislação tributária não fixar prazo para pagamento, o vencimento do crédito ocorrerá trinta dias depois da data da notificação do lançamento.

Art. 160. Quando a legislação tributária não fixar o tempo do pagamento, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento.

Parágrafo único. A legislação tributária pode conceder desconto pela antecipação do pagamento, nas condições que estabeleça. (BRASIL. Casa Civil, 1966).

Destaca-se que o artigo 783 do Código de Processo Civil de 2015, no capítulo que trata sobre os requisitos necessários para realizar qualquer execução é cristalino em dizer que é essencial, para a execução de crédito, que a dívida seja certa, líquida e exigível. Veja-se:

Art. 783. A execução para cobrança de crédito fundar-se-á sempre em título de obrigação certa, líquida e exigível. (BRASIL. Casa Civil, 2015).

Nesse sentido, Bastos (2002) afirma que a execução fiscal, embora tenha regramentos próprios – destoando-se da execução comum promovida por particular – incorre nos mesmos pressupostos da execução comum: a presença de um título executivo e da exigibilidade, certeza e liquidez. (BASTOS, 2002, p. 338).

Na mesma toada, dispõe Campos (2001, p. 81).

Sobre o processo executivo fiscal, Bastos (2002) assevera:

A Execução Fiscal objetiva a obtenção coercitiva da prestação devida pelo contribuinte e que não foi realizada espontaneamente. A Fazenda Pública tem o direito, ou melhor dizendo, é o órgão competente para obter, através da instauração de um procedimento executivo, o crédito tributário não satisfeito. (BASTOS, 2002, p. 366).

De mais a mais, Cais (2001) destaca: “o interesse de agir para propor a execução fiscal resulta do inadimplemento da obrigação devida ao Estado ou às suas autarquias [...] (CAIS, 2001, p. 430)”.

Ademais, ressalta-se que o Código de Processo Civil, neste ponto, é aplicável às execuções fiscais, tendo em vista o disposto no artigo 1º da Lei de Execuções Fiscais – LEF (Lei 6.830/80):

Art. 1º - A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil. (BRASIL. Casa Civil, 1980).

O Superior Tribunal de Justiça já decidiu, em âmbito de recurso repetitivo (temas 64 a 78) que o termo inicial da prescrição surge com o nascimento da pretensão, assim considerada a possibilidade do seu exercício em juízo, contando o prazo prescricional a partir da ocorrência da lesão ao direito.

6.2 TERMO A QUO DA PRESCRIÇÃO: o termo inicial da prescrição surge com o nascimento da pretensão (actio nata), assim considerada a possibilidade do seu exercício em juízo. Conta-se, pois, o prazo prescricional a partir da ocorrência da lesão, sendo irrelevante seu conhecimento pelo titular do direito.

(REsp 1028592/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 27/11/2009) (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2009).

Logo, enquanto não vencido o prazo para pagamento voluntário em âmbito administrativo, inexistente violação do direito da Fazenda Pública à percepção do crédito tributário.

Dessa forma, o tributo somente se torna judicialmente exigível após o vencido o prazo para o seu pagamento voluntário.

Portanto, é certo dizer que o termo inicial da prescrição comum ou inicial de tributos cujo lançamento se opera de ofício ou por declaração é o dia posterior à data do vencimento para pagamento voluntário em âmbito administrativo.

5.1.2. Tributo cujo lançamento se opera por homologação

No que concerne aos tributos de lançamento por homologação, aplica-se raciocínio semelhante ao exposto acima.

Nesse caso, a prescrição comum se inicia no dia seguinte ao vencimento do prazo para pagamento voluntário ou da data da entrega da declaração pelo contribuinte, o que ocorrer por último.

Nesse sentido, já decidiu o Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. ICMS. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

DECLARAÇÃO DO CONTRIBUINTE DESACOMPANHADA DO PAGAMENTO. PRAZO PRESCRICIONAL. VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO.

1. A entrega da declaração, seja DCTF, GIA, ou outra dessa natureza, constitui o crédito tributário, sem a necessidade de qualquer outro tipo de providência por parte do Fisco. Precedentes.

2. Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação declarado e não pago, o Fisco dispõe de cinco anos para a cobrança do crédito, contados do dia seguinte ao vencimento da exação ou da entrega da declaração pelo contribuinte, o que for posterior. Só a partir desse momento, o crédito torna-se constituído e exigível pela Fazenda pública.

3. Na hipótese dos autos, deve ser reconhecida a prescrição, pois o crédito tributário venceu em 25.09.89 e a citação da recorrente somente ocorreu em 31.10.95.

4. Recurso especial provido.

(REsp 1127224/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/08/2010, DJe 17/08/2010). **Negritou-se.** (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2010).

No mesmo sentido, foi prolatado outro julgado do Superior Tribunal de Justiça, em sede de recurso repetitivo (tema 383):

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO DE O FISCO COBRAR JUDICIALMENTE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO CONSTITUÍDO POR ATO DE FORMALIZAÇÃO PRATICADO PELO CONTRIBUINTE (IN CASU, DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS). PAGAMENTO DO TRIBUTO DECLARADO. INOCORRÊNCIA. TERMO INICIAL. VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DECLARADA. PECULIARIDADE: DECLARAÇÃO DE RENDIMENTOS QUE NÃO PREVÊ DATA POSTERIOR DE VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL, UMA VEZ JÁ DECORRIDO O PRAZO PARA PAGAMENTO. CONTAGEM DO PRAZO PRESCRICIONAL A PARTIR DA DATA DA ENTREGA DA DECLARAÇÃO.

1. O prazo prescricional quinquenal para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial do crédito tributário conta-se da data estipulada como vencimento para o pagamento da obrigação tributária declarada (mediante DCTF, GIA, entre outros), nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, em que, não obstante cumprido o dever instrumental de declaração da exação devida, não restou adimplida a obrigação principal (pagamento antecipado), nem sobreveio quaisquer das causas suspensivas da exigibilidade do crédito ou interruptivas do prazo prescricional (Precedentes da Primeira Seção: EREsp 658.138/PR, Rel. Ministro José Delgado, Rel. p/ Acórdão Ministra Eliana Calmon, julgado em 14.10.2009, DJe 09.11.2009; REsp 850.423/SP, Rel. Ministro Castro Meira, julgado em 28.11.2007, DJ 07.02.2008; e AgRg nos EREsp 638.069/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 25.05.2005, DJ 13.06.2005).

2. A prescrição, causa extintiva do crédito tributário, resta assim regulada pelo artigo 174, do Código Tributário Nacional, verbis: "Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe: I - pela citação pessoal feita ao devedor;

I - pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;

(Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005) II - pelo protesto judicial;

III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor."

3. A constituição definitiva do crédito tributário, sujeita à decadência, inaugura o decurso do prazo prescricional quinquenal para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial do crédito tributário.

4. A entrega de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA, ou de outra declaração dessa natureza prevista em lei (dever instrumental adstrito aos tributos sujeitos a lançamento por homologação), é modo de constituição do crédito tributário, dispensando a Fazenda Pública de qualquer outra providência conducente à formalização do valor declarado (Precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 962.379/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008, DJe 28.10.2008).

5. O aludido entendimento jurisprudencial culminou na edição da Súmula 436/STJ, verbis: "A entrega de declaração pelo contribuinte, reconhecendo o débito fiscal, constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco."

6. Consequentemente, o dies a quo do prazo prescricional para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial do crédito tributário declarado, mas não pago, é a data do vencimento da obrigação tributária expressamente reconhecida.

7. In casu: (i) cuida-se de créditos tributários atinentes a IRPJ (tributo sujeito a lançamento por homologação) do ano-base de 1996, calculado com base no

lucro presumido da pessoa jurídica; (ii) o contribuinte apresentou declaração de rendimentos em 30.04.1997, sem proceder aos pagamentos mensais do tributo no ano anterior; e (iii) a ação executiva fiscal foi proposta em 05.03.2002.

8. Deveras, o imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, independentemente da forma de tributação (lucro real, presumido ou arbitrado), é devido mensalmente, à medida em que os lucros forem auferidos (Lei 8.541/92 e Regulamento do Imposto de Renda vigente à época - Decreto 1.041/94).

9. De acordo com a Lei 8.981/95, as pessoas jurídicas, para fins de imposto de renda, são obrigadas a apresentar, até o último dia útil do mês de março, declaração de rendimentos demonstrando os resultados auferidos no ano-calendário anterior (artigo 56).

10. Assim sendo, não procede a argumentação da empresa, no sentido de que: (i) "a declaração de rendimentos ano-base de 1996 é entregue no ano de 1996, em cada mês que se realiza o pagamento, e não em 1997"; e (ii) "o que é entregue no ano seguinte, no caso, 1997, é a Declaração de Ajuste Anual, que não tem efeitos jurídicos para fins de início da contagem do prazo seja decadencial, seja prescricional", sendo certo que "o Ajuste Anual somente tem a função de apurar crédito ou débito em relação ao Fisco." (fls. e-STJ 75/76).

11. Vislumbra-se, portanto, peculiaridade no caso sub examine, uma vez que a declaração de rendimentos entregue no final de abril de 1997 versa sobre tributo que já deveria ter sido pago no ano-calendário anterior, inexistindo obrigação legal de declaração prévia a cada mês de recolhimento, consoante se depreende do seguinte excerto do acórdão regional: "Assim, conforme se extrai dos autos, a formalização dos créditos tributários em questão se deu com a entrega da Declaração de Rendimentos pelo contribuinte que, apesar de declarar os débitos, não procedeu ao devido recolhimento dos mesmos, com vencimentos ocorridos entre fevereiro/1996 a janeiro/1997 (fls. 37/44)."

12. Consequentemente, o prazo prescricional para o Fisco exercer a pretensão de cobrança judicial da exação declarada, in casu, iniciou-se na data da apresentação do aludido documento, vale dizer, em 30.04.1997, escoando-se em 30.04.2002, não se revelando prescritos os créditos tributários na época em que ajuizada a ação (05.03.2002).

[...]

(REsp 1120295/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/05/2010, DJe 21/05/2010). **Negritou-se.** (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2010).

Dessa forma, a prescrição comum, quando o lançamento do tributo se opera por homologação, tem início no dia seguinte ao vencimento do prazo para pagamento voluntário ou da data da entrega da declaração pelo contribuinte, o que ocorrer posterior.

5.1.3. Compensação indevida

O termo inicial se altera, contudo, se o crédito tributário é constituído mediante a entrega de declaração na qual o contribuinte informa a realização de compensação.

Veja-se o que decidiu o Tribunal Regional Federal da 4ª Região – TRF4:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. TRIBUTO SUJEITO AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. COMPENSAÇÃO INFORMADA. NOTIFICAÇÃO SOBRE O INDEFERIMENTO. 1. Havendo omissão no acórdão, são acolhidos os embargos de declaração para sanar a omissão apontada. 2. Tratando-se de crédito constituído mediante a entrega de declaração na qual o contribuinte informa a realização de compensação, o prazo prescricional somente tem início com o término da discussão na via administrativa, que se efetiva com a notificação do contribuinte sobre a não homologação da compensação pleiteada. (TRF4, AC 0012565-61.2016.4.04.9999, SEGUNDA TURMA, Relator RÔMULO PIZZOLATTI, D.E. 08/03/2018). (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região, 2018).

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. [...] PRESCRIÇÃO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. COMPENSAÇÃO INFORMADA PELO CONTRIBUINTE. NOTIFICAÇÃO SOBRE O INDEFERIMENTO. TERMO INICIAL. [...] 3. Em se tratando de crédito constituído mediante a entrega de declaração na qual o contribuinte informa a realização de compensação, o prazo prescricional somente tem início com o término da discussão na via administrativa, o que se efetiva com a notificação do contribuinte sobre a não homologação da compensação pleiteada. (TRF4, AC 5018166-42.2012.4.04.7108, PRIMEIRA TURMA, Relator JOEL ILAN PACIORNIK, juntado aos autos em 04/03/2016). (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região, 2016).

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. DCTF. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. 1. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, considera-se constituído o crédito tributário no momento da declaração realizada pelo contribuinte. 2. Na hipótese de o contribuinte ter promovido a compensação de tributos no regime do artigo 33 da Lei 8.383, de 1991, concomitantemente com a apresentação da DCTF, a Fazenda somente pode executar o tributo após decidir sobre a higidez ou não da compensação, notificando o contribuinte do eventual lançamento. 3. Promovida a compensação, não se há falar em possibilidade de imediato ajuizamento da execução, de sorte que o prazo prescricional do executivo fiscal somente começará a fluir após a notificação sobre a não homologação da compensação. 4. Hipótese em que o contribuinte foi regularmente notificado da não homologação dentro do prazo de cinco anos da data da apresentação da DCTF, donde começou a fluir o prazo prescricional para ajuizamento da ação de execução. Apelação a que se nega provimento. (TRF4, AC 2008.71.99.002433-0, PRIMEIRA TURMA, Relator EDUARDO VANDRÉ OLIVEIRA LEMA GARCIA, D.E. 13/07/2011). (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região, 2011).

EXECUÇÃO DE SENTENÇA. EMBARGOS. PIS. LC 07/70. PRESCRIÇÃO DA AÇÃO EXECUTIVA. SEMESTRALIDADE. 1. O prazo da prescrição da execução é o mesmo da ação (Súmula 150 do STF). No caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o decurso do prazo prescricional é de 5 anos para postular a restituição/compensação, que, no entanto, somente começa a fluir após a homologação, expressa ou tácita, a ser realizada pelo Fisco em igual período, configurando por isso prazo decadencial para o Fisco. Assim, a ação executiva deverá ser proposta dentro de 5 anos, a contar do trânsito em julgado da decisão exequenda. Precedentes desta Corte. 2. Não corre a prescrição no interregno existente entre a pretendida compensação

dos créditos reconhecidos na sentença e a notificação de sua não homologação. [...]. (TRF4, AC 0007463-31.2007.4.04.7200, SEGUNDA TURMA, Relatora VÂNIA HACK DE ALMEIDA, D.E. 02/06/2010). (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região, 2010).

Sobre o tema, também já decidiu o Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO INDEVIDA INFORMADA EM DCTF. NECESSIDADE DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. DATA DA NOTIFICAÇÃO. PRESCRIÇÃO NÃO CARACTERIZADA.

1. Nos termos da jurisprudência do STJ, nos casos em que o contribuinte declarou os tributos via DCTF e realizou a compensação indevida nesse mesmo documento é necessário o lançamento de ofício para se cobrar a diferença apurada, caso a DCTF tenha sido apresentada antes de 31.10.2003. A partir 31.10.2003 em diante é desnecessário o lançamento de ofício, todavia os débitos decorrentes da compensação indevida só devem ser encaminhados para inscrição em dívida ativa após notificação ao sujeito passivo para pagar ou apresentar manifestação de inconformidade, cujo recurso suspende a exigibilidade do crédito tributário.

2. Hipóteses em que as DCTFs foram entregues antes de 31.10.2003, logo indispensável o lançamento de ofício e, nesses casos, inexistindo quaisquer causas de suspensão da exigibilidade do crédito ou de interrupção da prescrição, o prazo prescricional conta-se da data em que o contribuinte for regularmente notificado.

3. Não decorridos mais de cinco anos entre a constituição definitiva do crédito tributário e a citação do devedor, fica afastada a prescrição.

Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 1495435/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/02/2015, DJe 12/02/2015) (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2015).

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. COMPENSAÇÃO INDEVIDA INFORMADA EM DCTF. NECESSIDADE DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. DATA DA NOTIFICAÇÃO. RECURSO ADMINISTRATIVO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PRESCRIÇÃO NÃO CARACTERIZADA.

1. Discute-se a ocorrência da prescrição para os casos em que a compensação foi indevidamente informada na DCTF e o fisco requer a cobrança das diferenças.

2. Nos termos da jurisprudência do STJ, nas hipóteses em que o contribuinte declarou os tributos via DCTF e realizou a compensação nesse mesmo documento, é necessário o lançamento de ofício para que seja cobrada a diferença apurada, caso a DCTF tenha sido apresentada antes de 31.10.2003. A partir de 31.10.2003, é desnecessário o lançamento de ofício, todavia os débitos decorrentes da compensação indevida só devem ser encaminhados para inscrição em dívida ativa após notificação ao sujeito passivo para pagar ou apresentar manifestação de inconformidade, cujo recurso suspende a exigibilidade do crédito tributário.

3. Caso em que as DCTFs foram entregues antes de 31.10.2003, logo indispensável o lançamento de ofício e, nesses casos, não havendo causas de suspensão da exigibilidade do crédito ou de interrupção da prescrição, o prazo prescricional conta-se da data em que o contribuinte for regularmente notificado.

4. Suspenso o prazo prescricional pela interposição de recurso administrativo, não há a ocorrência da prescrição.
 Agravo regimental improvido.
 (AgRg no REsp 1472234/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/12/2014, DJe 19/12/2014). (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2014).

Dessa forma, o termo inicial da prescrição comum quando ocorre a compensação indevida por parte do sujeito passivo é a data da notificação do contribuinte sobre a não homologação da compensação pleiteada.

5.1.4. Penalidade pecuniária tributária

Dispõe o artigo 113, §3º, do Código Tributário Nacional que a obrigação acessória inadimplida converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

Ademais o artigo 139 do CTN estipula que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

Ainda, o artigo 149, inciso VI, do CTN expressa que o lançamento será realizado de ofício quando aplicada penalidade pecuniária. *In verbis*, respectivamente:

Art. 113. [...] § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. (BRASIL. Casa Civil, 1966).

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. (BRASIL. Casa Civil, 1966).

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: [...] VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária. (BRASIL. Casa Civil, 1966).

Assim, considerando que a penalidade pecuniária tributária é lançada de ofício, aplica-se, aqui, a mesma regra do termo inicial da prescrição para tributos cujo lançamento se opera de ofício ou por declaração, ou seja, o início da prescrição comum será o dia posterior à data do vencimento para pagamento voluntário da penalidade pecuniária em âmbito administrativo.

5.1.5. Interrupção da prescrição comum

De acordo com o artigo 146, inciso II, alínea “b”, da Constituição Federal, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária, notadamente sobre prescrição e decadência.

Neste ponto, Paulsen (2009) assevera:

Norma geral de Direito Tributário sob reserva de lei complementar. O art. 146, III, b, da CF, ao exigir lei complementar para dispor sobre normas gerais de Direito Tributário, refere-se expressamente à decadência e à prescrição. A prescrição é, assim, considerada pela própria Constituição, inequivocamente, norma geral de Direito Tributário sob reserva de lei complementar. E, como não se pode conceber prescrição sem termo inicial ou sem prazo, tampouco negar que as suspensões ou interrupções interferem diretamente na sua contagem, impõe-se concluir que todos estes aspectos, pois, estão sob reserva de lei complementar. Assim, não têm validade termos, prazos, hipóteses de suspensão ou de interrupção estabelecidos por lei ordinária, que desbordem do regime constante do CTN, recepcionado que foi este como lei complementar. (PAULSEN, 2009, p. 1188).

O Código Tributário Nacional (lei ordinária, mas recebida como lei complementar, em razão da teoria da recepção constitucional), estipula, na atual redação do parágrafo único do artigo 174 do Código Tributário Nacional, que a prescrição se interrompe pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal, pelo protesto judicial, por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor e por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor. Veja-se:

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

~~I – pela citação pessoal feita ao devedor;~~

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela Lcp nº 118, de 2005)

II - pelo protesto judicial;

III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor. (BRASIL. Casa Civil, 1966).

Esses, são, a princípio, os termos interruptivos da prescrição comum tributária.

Em relação especificamente ao inciso I do parágrafo único do artigo 174 do Código Tributário Nacional, a jurisprudência entende, contudo, de forma diversa, conforme se exporá a seguir.

Antes, todavia, ressalta-se que o artigo 8º, §2º, da Lei de Execuções Fiscais – LEF (Lei 6.830/80) estipula (da mesma forma que a atual redação do inciso I do parágrafo único do artigo 174 do CTN) que o despacho do juiz que ordenar a citação interrompe a prescrição:

Art. 8º. [...] § 2º - O despacho do Juiz, que ordenar a citação, interrompe a prescrição. (BRASIL. Casa Civil, 1980).

O Código de Processo Civil de 2015, dispõe, contudo de maneira diversa das leis tributárias específicas.

O artigo 240, parágrafos 1º, 2º e 3º, do CPC/15 estipula que a prescrição é interrompida pelo despacho que ordenar a citação, retroagindo à data da propositura da ação, desde que o autor da ação adote, no prazo de dez dias, as providências necessárias para viabilizar a citação, observando que a parte não será prejudicada por demora imputável exclusivamente ao serviço judiciário.

Art. 240. [...].

§ 1º. A interrupção da prescrição, operada pelo despacho que ordena a citação, ainda que proferido por juízo incompetente, retroagirá à data de propositura da ação.

§ 2º. Incumbe ao autor adotar, no prazo de 10 (dez) dias, as providências necessárias para viabilizar a citação, sob pena de não se aplicar o disposto no § 1º.

§ 3º. A parte não será prejudicada pela demora imputável exclusivamente ao serviço judiciário. (BRASIL. Casa Civil, 2015).

O CPC/15 estabelece, ainda, mesma previsão aplicável especificamente ao processo de execução. Vide artigo 802, *caput* e parágrafo único, abaixo:

Art. 802. Na execução, o despacho que ordena a citação, desde que realizada em observância ao disposto no § 2º do art. 240, interrompe a prescrição, ainda que proferido por juízo incompetente.

Parágrafo único. A interrupção da prescrição retroagirá à data de propositura da ação. (BRASIL. Casa Civil, 2015).

Diante dessa divergência entre as normas específicas tributárias e as normas gerais do processo civil, o Superior Tribunal de Justiça apreciou a questão, entendendo que o inciso I do parágrafo único do artigo 174 do CTN e o parágrafo 2º do artigo 8º da LEF deveriam ser interpretados de maneira compatível com o ordenamento jurídico e, portanto, a interrupção da prescrição deveria retroagir à data da propositura da execução fiscal, salvo quando a Fazenda Pública não adotar as providências necessárias para viabilizar a citação.

Vejam-se os posicionamentos do STJ sobre o tema.

Inicialmente, cita-se a ementa do recurso especial repetitivo que originou o tema repetitivo n.º 383.

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO DA PRETENSÃO DE O FISCO COBRAR JUDICIALMENTE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. [...]

13. Outrossim, o exercício do direito de ação pelo Fisco, por intermédio de ajuizamento da execução fiscal, conjura a alegação de inação do credor, **revelando-se incoerente a interpretação segundo a qual o fluxo do prazo prescricional continua a escoar-se, desde a constituição definitiva do crédito tributário, até a data em que se der o despacho ordenador da citação do devedor (ou até a data em que se der a citação válida do devedor, consoante a anterior redação do inciso I, do parágrafo único, do artigo 174, do CTN).**

14. O Codex Processual, no § 1º, do artigo 219, estabelece que a interrupção da prescrição, pela citação, retroage à data da propositura da ação, o que, na seara tributária, após as alterações promovidas pela Lei Complementar 118/2005, conduz ao entendimento de que o marco interruptivo atinente à prolação do despacho que ordena a citação do executado retroage à data do ajuizamento do feito executivo, a qual deve ser empreendida no prazo prescricional.

15. A doutrina abalizada é no sentido de que: "Para CÂMARA LEAL, como a prescrição decorre do não exercício do direito de ação, o exercício da ação impõe a interrupção do prazo de prescrição e faz que a ação perca a 'possibilidade de reviver', pois não há sentido a priori em fazer reviver algo que já foi vivido (exercício da ação) e encontra-se em seu pleno exercício (processo). Ou seja, o exercício do direito de ação faz cessar a prescrição. Aliás, esse é também o diretivo do Código de Processo Civil: 'Art. 219. A citação válida torna prevento o juízo, induz litispendência e faz litigiosa a coisa; e, ainda quando ordenada por juiz incompetente, constitui em mora o devedor e interrompe a prescrição. '§ 1º A interrupção da prescrição retroagirá à data da propositura da ação.' Se a interrupção retroage à data da propositura da ação, isso significa que é a propositura, e não a citação, que interrompe a prescrição. Nada mais coerente, posto que a propositura da ação representa a efetivação do direito de ação, cujo prazo prescricional perde sentido em razão do seu exercício, que será expressamente reconhecido pelo juiz no ato da citação. Nesse caso, o que ocorre é que o fator conduta, que é a omissão

do direito de ação, é desqualificado pelo exercício da ação, fixando-se, assim, seu termo consumativo. Quando isso ocorre, o fator tempo torna-se irrelevante, deixando de haver um termo temporal da prescrição."

(Eurico Marcos Diniz de Santi, in "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Ed. Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 232/233) 16. Destarte, a propositura da ação constitui o dies ad quem do prazo prescricional e, simultaneamente, o termo inicial para sua recontagem sujeita às causas interruptivas previstas no artigo 174, parágrafo único, do CTN.

17. Outrossim, é certo que "incumbe à parte promover a citação do réu nos 10 (dez) dias subsequentes ao despacho que a ordenar, não ficando prejudicada pela demora imputável exclusivamente ao serviço judiciário" (artigo 219, § 2º, do CPC).

18. Consequentemente, tendo em vista que o exercício do direito de ação deu-se em 05.03.2002, antes de escoado o lapso quinquenal (30.04.2002), iniciado com a entrega da declaração de rendimentos (30.04.1997), não se revela prescrita a pretensão executiva fiscal, ainda que o despacho inicial e a citação do devedor tenham sobrevivido em junho de 2002.

19. Recurso especial provido, determinando-se o prosseguimento da execução fiscal. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 1120295/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/05/2010, DJe 21/05/2010) (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2010).

Ressalta-se, outrossim, mais três julgados, também do STJ, posteriores ao recurso especial repetitivo que originou o tema repetitivo n.º 383 (citado acima), em que se destaca que a demora na citação, por motivos inerentes à justiça não justifica o acolhimento da arguição de prescrição. Abaixo:

DIREITO TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. INTERCORRENTE. RECONHECIMENTO DE OFÍCIO. FALTA DE CITAÇÃO NÃO IMPUTÁVEL AO PRÓPRIO MECANISMO DA JUSTIÇA. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA 106/STJ.

1. Nos termos do enunciado 106 da Súmula do e. STJ, proposta a ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da justiça, não justifica o acolhimento da arguição de prescrição ou decadência.

[...]

(AgRg no AREsp 357.368/DF, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/11/2013, DJe 06/03/2014). (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2014).

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. INTERRUÇÃO, COM A CITAÇÃO DO DEVEDOR, QUE RETROAGE À DATA DE AJUIZAMENTO. ART. 219, § 1º, DO CPC. INAPLICABILIDADE QUANDO A DEMORA DA CITAÇÃO É IMPUTADA AO EXEQUENTE. PRECEDENTES.

1. A Primeira Seção, no julgamento do REsp 1.120.295/SP, submetido ao regime dos recursos repetitivos, firmou entendimento no sentido de que o art. 174 do Código Tributário Nacional deve ser interpretado em conjunto com o disposto no art. 219, § 1º, do Código de Processo Civil, de modo que "o marco interruptivo atinente à prolação do despacho que ordena a citação do executado retroage à data do ajuizamento do feito

executivo, a qual deve ser empreendida no prazo prescricional. (...) Dessarte, a propositura da ação constitui o dies ad quem do prazo prescricional e, simultaneamente, o termo inicial para sua recontagem sujeita às causas interruptivas previstas no artigo 174, parágrafo único, do CTN." (REsp 1.120.295/SP, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 12.5.2010, DJe 21.5.2010).

2. A retroação da citação, segundo o art. 219, § 1º, do CPC, não ocorre quando a demora é imputável exclusivamente ao Fisco.

Precedentes: REsp 1.228.043/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 15.2.2011, DJe 24.2.2011; AgRg no AgRg no REsp 1.158.792/SP, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 9.11.2010, DJe 17.11.2010.

3. A verificação de responsabilidade pela demora na prática dos atos processuais implica indispensável reexame de matéria fático-probatória, o que é vedado em sede de recurso especial, sob pena de violação da Súmula 07/STJ. Precedente: REsp 1.102.431/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 1.2.2010, submetido ao regime dos recursos repetitivos (art. 543-C do CPC).

Agravo regimental improvido.

(AgRg no REsp 1237730/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/02/2013, DJe 01/03/2013). (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2013).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. ARTS. 174 E 219, § 1º, DO CPC. DIES A QUO DO PRAZO PRESCRICIONAL. PROPOSITURA DA AÇÃO. ENTENDIMENTO FIRMADO EM RECURSO REPETITIVO. RESP PARADIGMA 1.120.295/SP. **DEMORA DA CITAÇÃO. MECANISMOS DA JUSTIÇA. SÚMULA 106/STJ. MODIFICAÇÃO DA CONCLUSÃO. REEXAME DE PROVA. SÚMULA 7/STJ. RESP PARADIGMA 1.102.431/RJ. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. ART. 40, § 4º, DA LEF. OITIVA DA FAZENDA PÚBLICA. DESNECESSIDADE. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. PRESCRIÇÃO DIRETA. ART. 219, § 5º, CPC. DECRETAÇÃO EX OFFICIO. INÉRCIA DA FAZENDA PÚBLICA. SÚMULA 83/STJ.**

1. O entendimento firmado pelo Tribunal a quo não merece censura, pois a jurisprudência da Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.120.295/SP, relatoria do Min. Luiz Fux, submetido ao regime dos recursos repetitivos, reconheceu que o art. 174 do Código Tributário Nacional deve ser interpretado conjuntamente com o art. 219, § 1º, do Código de Processo Civil, concluindo que é a propositura da ação o termo inicial para a contagem do prazo prescricional.

2. Cumpre ressaltar que a apontada irretroatividade só é afastada se a demora no seu implemento é decorrente de inércia do Fisco, exatamente o caso dos autos, pois o Tribunal de origem expressamente assentou que: "Patente, assim, a inércia da FPE que, ancorada em uma execução ajuizada em 1998, entende-se desonerada de sua incumbência de zelar pelo interesse público, divorciando-se de um dos princípios que deveriam nortear sua conduta" (fl. 45, e-STJ), conclusão esta inviável de modificação na instância especial, ante o óbice da Súmula 7 do STJ (REsp 1.102.431/RJ, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 1º.2.2010, também submetido ao regime dos recursos repetitivos - art. 543-C do CPC).[...].

(AgRg no AREsp 323.716/BA, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 13/08/2013, DJe 26/08/2013). (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2013).

Salienta-se, por outro lado, que, se o crédito exequendo pela Fazenda Pública for de natureza não tributária, a interrupção da prescrição ocorrerá pelo despacho que determina a citação (e não do ajuizamento da execução fiscal). O tema já foi decidido pelo STJ, em 2010, por meio do recurso especial que originou o tema repetitivo n.º 244. Confira-se:

PROCESSUAL CIVIL. ADMINISTRATIVO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. TERRENOS DE MARINHA. COBRANÇA DA TAXA DE OCUPAÇÃO. [...] **MARCO INTERRUPTIVO DA PRESCRIÇÃO. ART. 8º, § 2º, DA LEI 6.830/80.** REFORMATIO IN PEJUS. NÃO CONFIGURADA. VIOLAÇÃO DO ART. 535, II, CPC. INOCORRÊNCIA.

9. Os créditos objeto de execução fiscal que não ostentam natureza tributária, como sói ser a taxa de ocupação de terrenos de marinha, têm como marco interruptivo da prescrição o despacho do Juiz que determina a citação, a teor do que dispõe o art. 8º, § 2º, da Lei 6.830/1980, sendo certo que a Lei de Execuções Fiscais é lei especial em relação ao art. 219 do CPC. Precedentes do STJ: AgRg no Ag 1180627/SP, PRIMEIRA TURMA, DJe 07/05/2010; REsp 1148455/SP, SEGUNDA TURMA, DJe 23/10/2009; AgRg no AgRg no REsp 981.480/SP, SEGUNDA TURMA, DJe 13/03/2009; e AgRg no Ag 1041976/SP, SEGUNDA TURMA, DJe 07/11/2008. (REsp 1133696/PE, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 13/12/2010, DJe 17/12/2010). (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2010).

Como se viu, a 1ª Seção do STJ, em 12/05/2010, julgou o REsp n.º 1.120.295/SP (tema repetitivo n.º 383) que, com relação aos créditos tributários, destacou que a despeito do contido no artigo 219, parágrafo único, inciso I, do CTN, a interrupção da prescrição deveria se operar pela data de ajuizamento da execução fiscal, por uma questão de coerência e lógica, porquanto, com a propositura da execução, efetivou-se o direito de ação da Fazenda Pública.

Todavia, em meses depois, a 1ª Seção do STJ, em 13/12/2010, julgou o REsp n.º 1.133.66/PE (tema repetitivo n.º 244), estipulando que para créditos não tributários, a prescrição interromper-se-ia pelo despacho que ordena a citação, em razão da especialidade do artigo 8º, §2º, da Lei de Execuções Fiscais (norma específica) frente ao Código de Processo Civil (norma geral).

Diante disso, vê-se uma incongruência entre os julgamentos da 1ª Seção do STJ – ambos em sede de recurso repetitivo –, pois se fosse o caso de aplicar a regra da especialidade (como se aplicou aos créditos não tributários) esse raciocínio deveria ter sido aplicado também para créditos tributários.

É que, para créditos tributários, o Código Tributário Nacional também é lei especial em relação ao Código de Processo Civil. Além do mais, o CTN foi recepcionado como lei complementar (diferentemente do CPC; lei ordinária), obedecendo o disposto no artigo 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal, que exige lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria tributária sobre prescrição tributária.

De mais a mais, se o caso fosse de aplicar o raciocínio da coerência e da lógica atinente ao instituto da prescrição, como definido no REsp 1.120.295/SP (tema repetitivo n.º 383), esse posicionamento dever-se-ia ter sido replicado no REsp n.º 1.133.66/PE (tema repetitivo n.º 244), pois, em que pese a especialidade da Lei de Execuções Fiscais sobre o Código de Processo Civil, o raciocínio não deveria se alterar, porquanto, como já dito, o CTN também é norma especial em relação ao CPC; e mesmo assim, a 1ª Seção do STJ, no REsp 1.120.295/SP (tema repetitivo n.º 383), destacou que, por coerência, a prescrição dever-se-ia se interromper com o ajuizamento da execução fiscal.

Em vista das decisões, aparentemente, conflitantes da 1ª Seção do STJ, cita-se que a 1ª Turma do STJ, em 2014 (depois, portanto, do julgamento dos recursos especiais que originaram os temas repetitivos 244 e 383, ambos de 2010), em uma discussão referente a crédito não tributário (multa aplicada pelo Tribunal de Contas Estadual), aplicou o entendimento de que a interrupção da prescrição deveria retroagir à data do ajuizamento da execução fiscal, citando, como paradigma o REsp 1.120.295/SP (tema repetitivo 383). A 1ª Turma, contudo, silenciou-se acerca do decidido no REsp (também repetitivo) n.º 1.133.66/PE (tema repetitivo n.º 244). Veja-se:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. O PRAZO PRESCRICIONAL PARA AJUIZAR-SE A EXECUÇÃO FISCAL DE MULTA ADMINISTRATIVA É QUINQUENAL E CONTADO DO MOMENTO EM QUE SE TORNA EXIGÍVEL O CRÉDITO (ART. 1º. DO DECRETO-LEI 20.910/32). RESP. 1.105.442/RJ, REL. MIN. HAMILTON CARVALHIDO, DJE 22.02.2011, REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. INOCORRE, NO CASO, A PRESCRIÇÃO. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

1. É de cinco anos o prazo prescricional para o ajuizamento da execução fiscal de cobrança de multa de natureza administrativa, contado do momento em que se torna exigível o crédito - art. 1º. do Decreto 20.910/32. Recurso

representativo da controvérsia: REsp. 1.105.442/RJ, Rel. Min. HAMILTON CARVALHIDO, DJe 22.02.2011. **No caso dos autos, o crédito exequendo oriundo da multa administrativa aplicada pelo Tribunal de Contas estadual foi constituído em 15.04.2004, a execução fiscal ajuizada em 13.11.2006 e a citação por edital realizada em 14.04.2010.**

2. Ao julgar o REsp 1.120.295/SP, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe 21.05.2010, representativo da controvérsia, esta Corte Superior fixou o entendimento de que nas execuções fiscais a citação retroage à data da propositura da ação para o fim de interromper a prescrição, a teor do art. 219, § 1o. do CPC, desde que a citação tenha ocorrido em condições regulares, ou que, havendo mora, seja esta imputável aos mecanismos do Poder Judiciário.

(AgRg no REsp 1409183/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/06/2014, DJe 06/08/2014). (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2014).

Dessa forma, *a priori*, conclui-se que o Superior Tribunal de Justiça aplicará, tanto para créditos tributários e não tributários, o raciocínio de que a interrupção da prescrição deve retroagir à data do ajuizamento da execução fiscal, salvo se o fisco não viabilizar meios para a efetivação da citação.

5.2. TERMO FINAL DA PRESCRIÇÃO COMUM

Prevê o artigo 927, inciso III, do Código de Processo Civil de 2015 que os juízes e os tribunais observarão, dentre outros casos, as decisões proferidas em julgamento de recursos especiais repetitivos:

Art. 927. Os juízes e os tribunais observarão:

[...]

III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos. (BRASIL. Casa Civil, 2015).

Assim, o entendimento jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça, exarado em sede de recurso repetitivo n.º 1.120.295/SP (tema repetitivo n.º 383) (debatido anteriormente), que fixou que o termo final da prescrição comum será a data da propositura da execução, salvo se a Fazenda Pública não adotar as providências necessárias para viabilizar a citação, caso em que o termo final da prescrição comum será a data do despacho do juiz que ordenar a citação, deve ser observado pelos juízes e tribunais.

Dessa forma, por uma questão de coerência e lógica, tal como afirmado pelo STJ no recurso repetitivo n.º 1.120.295/SP (tema repetitivo n.º 383), o termo final da prescrição comum será a data da propositura da execução, salvo se a Fazenda Pública não adotar as providências necessárias para viabilizar a citação, caso em que o termo final da prescrição comum será a data do despacho do juiz que ordenar a citação, deve ser observado pelos juízes e tribunais.

5.3. TERMO INICIAL DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE

Como visto no item anterior deste trabalho, a prescrição comum tem fim a partir do momento em que o juiz ordena a citação do executado, retroagindo à data da propositura da ação, consoante entendimento do STJ 1.120.295/SP (tema repetitivo n.º 383).

A partir do despacho que ordena a citação – ou melhor, do ajuizamento da execução fiscal –, torna-se praticável a incidência da prescrição intercorrente.

Antes, contudo, de se iniciar a prescrição intercorrente do crédito tributário exequendo, o artigo 40 da Lei de Execuções Fiscais – LEF (Lei 6.830/80) estipula que é pressuposto da prescrição intercorrente nas execuções fiscais a prévia suspensão do processo executivo:

Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.

§ 1º - Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública.

§ 2º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos.

§ 3º - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.

§ 4º - Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)

§ 5º - A manifestação prévia da Fazenda Pública prevista no § 4º deste artigo será dispensada no caso de cobranças judiciais cujo valor seja inferior ao mínimo fixado por ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Incluído pela Lei nº 11.960, de 2009) (BRASIL. Casa Civil, 1980)

Assim, não sendo localizado o devedor ou não encontrados bens penhoráveis, o juiz determinará a suspensão da execução pelo prazo máximo de um ano.

Somente após essa suspensão, é que tem início o prazo da prescrição intercorrente.

Sobre o tema, o Ministro Mauro Campbell Marques, relator do Recurso Especial n.º 1.340.553/RS (reautuado a partir do AREsp 217.042/RS) determinou, em decisão publicada em 31/08/2012, a suspensão do julgamento dos demais recursos sobre as seguintes matérias:

a) Qual o pedido de suspensão por parte da Fazenda Pública que inaugura o prazo de 1 (um) ano previsto no art. 40, §2º, da LEF; b) Se o prazo de 1 (um) ano de suspensão somado aos outros 5 (cinco) anos de arquivamento pode ser contado em 6 (seis) anos por inteiro para fins de decretar a prescrição intercorrente; c) Quais são os obstáculos ao curso do prazo prescricional da prescrição prevista no art. 40, da LEF; d) Se a ausência de intimação da Fazenda Pública quanto ao despacho que determina a suspensão da execução fiscal (art. 40, §1º), ou o arquivamento (art. 40, §2º), ou para sua manifestação antes da decisão que decreta a prescrição intercorrente (art. 40, §4º) ilide a decretação da prescrição intercorrente. (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, 2012)

Em decorrência dessa decisão, originou-se os temas de Recurso Especial (REsp) repetitivos n.º 566, 567, 568, 569, 570 e 571, respectivamente:

Tema 566: Discute-se a sistemática para a contagem da prescrição intercorrente (prescrição após a propositura da ação) prevista no art. 40 e parágrafos da Lei da Execução Fiscal (Lei n. 6.830/80): qual o pedido de suspensão por parte da Fazenda Pública que inaugura o prazo de 1 (um) ano previsto no art. 40, § 2º, da LEF.

Tema 567: Discute-se a sistemática para a contagem da prescrição intercorrente (prescrição após a propositura da ação) prevista no art. 40 e parágrafos da Lei da Execução Fiscal (Lei n. 6.830/80): Se o prazo de 1 (um) ano de suspensão somado aos outros 5 (cinco) anos de arquivamento pode ser contado em 6 (seis) anos por inteiro para fins de decretar a prescrição intercorrente.

Tema 568: Discute-se a sistemática para a contagem da prescrição intercorrente (prescrição após a propositura da ação) prevista no art. 40 e parágrafos da Lei da Execução Fiscal (Lei n. 6.830/80): quais são os obstáculos ao curso do prazo prescricional da prescrição prevista no art. 40, da LEF.

Tema 569: Discute-se a sistemática para a contagem da prescrição intercorrente (prescrição após a propositura da ação) prevista no art. 40 e parágrafos da Lei da Execução Fiscal (Lei n. 6.830/80): se a ausência de

intimação da Fazenda Pública quanto ao despacho que determina a suspensão da execução fiscal (art. 40, § 1º) ilide a decretação da prescrição intercorrente.

Tema 570: Discute-se a sistemática para a contagem da prescrição intercorrente (prescrição após a propositura da ação) prevista no art. 40 e parágrafos da Lei da Execução Fiscal (Lei n. 6.830/80): se a ausência de intimação da Fazenda Pública quanto ao despacho que determina o arquivamento da execução (art. 40, § 2º) ilide a decretação da prescrição intercorrente.

Tema 571: Discute-se a sistemática para a contagem da prescrição intercorrente (prescrição após a propositura da ação) prevista no art. 40 e parágrafos da Lei da Execução Fiscal (Lei n. 6.830/80): se a ausência de intimação da Fazenda Pública quanto ao despacho que determina sua manifestação antes da decisão que decreta a prescrição intercorrente (art. 40, § 4º) ilide a decretação da prescrição intercorrente. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2012).

O julgamento do recurso repetitivo estava previsto para o dia 22/02/2018, mas foi adiado, considerando o pedido de vista do Ministro Sérgio Kukina. Não há data definida, até o encerramento deste trabalho, para novo julgamento (conforme consulta às fases processuais no site do STJ).

Como a decisão que determinou a suspensão ocorreu durante a vigência do art. 543-C, §1º, do Código de Processo Civil de 1973 – CPC/73 (BRASIL. Casa Civil, 1973), suspendeu-se somente os demais recursos especiais sobre o mesmo tema.

Com o advento do Código de Processo Civil de 2015 – CPC/2015 (BRASIL. Casa Civil, 2015), o sobrestamento deixou de recair apenas sobre recursos especiais ou recursos em trâmite perante a segunda instância (arts. 543-C, §§1º e 2º, CPC/73) (BRASIL. Casa Civil, 1973) passando a atingir todos os processos, individuais ou coletivos, que tramitem no Estado ou na região, conforme o caso (art. 1.036, §1º, CPC/2015) (BRASIL. Casa Civil, 2015).

Apesar da alteração na legislação processual, não houve decisão no Recurso Especial repetitivo n.º 1.340.553 estendendo o sobrestamento a todos os processos que versem sobre o tema.

Dessa forma, conclui-se que a suspensão declarada pelo STJ se aplica apenas aos recursos especiais que possuam identidade temática; não alcançando demais recursos ou ações em trâmite perante a primeira instância.

Assim, até que o STJ se posicione a respeito da questão, conveniente discutir o assunto, mormente porque, como já dito, o Recurso Especial repetitivo n.º 1.340.553/RS (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2012) não suspendeu as ações em trâmite perante a primeira e a segunda instância.

Para evidenciar, ainda mais, a relevância da discussão, cita-se o despacho do Ministro Mauro Campbell Marques, relator do Recurso Especial repetitivo n.º 1.340.553/RS, proferido em 02 de outubro de 2012:

Tendo em vista a alta repercussão da matéria a abranger as execuções fiscais propostas por todos os entes federativos, determino sejam oficiadas as Procuradorias dos Estados, a Associação Brasileira de Secretaria de Finanças – ABRASF, a Confederação Nacional de Municípios – CNM e o Colégio Nacional de Procuradores-Gerais dos Estados e do Distrito Federal para, em querendo, se manifestar. (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, 2012)

Dessa forma, ainda que sem um posicionamento definitivo do STJ sobre a questão, discorrer-se-á acerca do termo inicial da prescrição intercorrente, a fim de fixar-lhe um termo inicial.

Observa-se, desde logo, que não se abordará especificamente cada tema repetitivo sobre o assunto. A fim de evitar a fuga do tema deste trabalho, farão parte da análise apenas os pontos que influenciam no termo inicial ou final da prescrição intercorrente.

Sobre o termo inicial propriamente dito, dispõe o artigo 40, *caput* e parágrafos, da Lei de Execução Fiscal (Lei 6.830/80) (BRASIL. Casa Civil, 1980) que a prescrição intercorrente se inicia a partir da decisão que ordenar o arquivamento após o processo ter ficado suspenso por 1 ano.

O STJ entendeu, no entanto, por meio da Súmula n.º 314, de 2015, cuja publicação ocorreu em 2016, que o início da prescrição intercorrente ocorre imediatamente após a suspensão anual, independente de decisão ordenando o arquivamento do feito:

Súmula 314, STJ: Em execução fiscal, não localizados bens penhoráveis, suspende-se o processo por um ano, findo o qual se inicia o prazo da prescrição quinquenal intercorrente. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2016).

Ainda sobre o teor da súmula, recente julgado do STJ esclareceu que o prazo de prescrição intercorrente se inicia de forma automática, um ano após a suspensão do processo, dispensando-se a intimação da fazenda acerca do arquivamento. Confira-se:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INÉRCIA DO ÓRGÃO PÚBLICO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ.

IMPOSSIBILIDADE DE ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO A SÚMULA.

1. Não se pode conhecer da insurgência contra a ofensa ao art. 25 da Lei 6.830/1980, ao art. 38 da LC 73/1993 e ao art. 17 da Lei 10.910/2004, pois os referidos dispositivos legais não foram analisados pela instância de origem. Dessa forma, não se pode alegar que houve nem ao menos implicitamente presquestionamento da questão.

O que atrai, por analogia, o óbice da Súmula 282/STF: "É inadmissível o recurso extraordinário, quando não ventilada, na decisão recorrida, a questão federal suscitada". 2. Com relação à violação da Súmula 314/STJ, o Superior Tribunal de Justiça possui entendimento de que Súmula não se enquadra no conceito de lei federal, o que inviabiliza sua discussão na via excepcional.

3. O STJ tem prestigiado o teor de sua Súmula 314, entendendo que o prazo de prescrição intercorrente se inicia de forma automática, um ano após a suspensão do processo, dispensando-se a intimação da fazenda acerca do arquivamento.

4. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa medida, não provido. (REsp 1645212/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/05/2017, DJe 20/06/2017) (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2017). **Negritou-se.**

Dessa forma, como o prazo da prescrição intercorrente na execução fiscal inicia automaticamente logo após a suspensão por 1 ano, faz-se necessário identificar a data inicial da suspensão.

Dispõe o artigo 40, §§1º e 2º, da LEF que suspenso o curso da execução, será aberto vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública, que terá 1 ano para localizar o devedor ou encontrar bens penhoráveis.

Sobre o tema, o STJ decidiu que é:

Dispensável, todavia, a intimação do credor da suspensão da execução por ele mesmo solicitada, bem como do arquivamento do feito executivo, decorrência automática do transcurso do prazo de um ano de suspensão e termo inicial da prescrição. (REsp 1654754/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/04/2017, DJe 27/04/2017) (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2017).

Dessa forma, considerando ser desnecessária a intimação da Fazenda Pública da decisão que concedeu a suspensão anual por ela requerida, o prazo de suspensão dos autos executivos fiscais inaugura com a prolação da decisão suspensiva.

Em resumo, o termo inicial do prazo de 1 ano de suspensão da execução fiscal é: **(a)** o dia seguinte à data da decisão que determinou a suspensão do feito, quando houver prévio requerimento da Fazenda Pública ou; **(b)** o dia seguinte à data da intimação da Fazenda Pública da decisão que suspendeu a execução fiscal, quando inexistir pedido prévio de suspensão formulado pelo fisco.

Por corolário, o termo inicial da prescrição intercorrente será o dia seguinte ao término da suspensão de 1 ano prevista no artigo 40, §2º, da Lei de Execuções Fiscais.

De remate, ressalta-se que a conclusão acima pode ser modificada quando do julgamento pelo STJ do Recurso Especial repetitivo n.º 1.340.553/RS.

5.3.1. Interrupção da prescrição intercorrente

Iniciado o prazo da prescrição intercorrente, a sua interrupção poderá ocorrer em três situações.

A primeira situação que interrompe a prescrição intercorrente é a localização do devedor – interpretação *contrario sensu* do *caput* do art. 40, *caput*, da Lei de Execução Fiscal:

Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição. (BRASIL. Casa Civil, 1980).

O segundo fato interruptivo da prescrição é a efetiva localização de bens penhoráveis. Destaca-se que as diligências da Fazenda Pública no sentido de tentar localizar bens penhoráveis do devedor não obstaculizam a fluência da prescrição na modalidade intercorrente. Confira-se:

O Superior Tribunal de Justiça tem entendido que "requerimentos para realização de diligências que se mostraram infrutíferas em localizar o devedor ou seus bens não suspendem nem interrompem o prazo de prescrição

intercorrente." (EDcl no AgRg no AREsp 594.062/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/03/2015, DJe 25/03/2015). (AgInt no REsp 1361038/RJ, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 09/08/2016, DJe 12/09/2016) (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2016).

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. [...] EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. DILIGÊNCIAS INFRUTÍFERAS. TRANSCURSO DE QUATORZE ANOS SEM A LOCALIZAÇÃO DE BENS PASSÍVEIS DE PENHORA. [...] III. De acordo com o entendimento firmado nesta Corte, "os requerimentos para realização de diligências que se mostraram infrutíferas em localizar o devedor ou seus bens não têm o condão de suspender ou interromper o prazo de prescrição intercorrente" (STJ, AgRg no REsp 1.208.833/MG, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJe de 03/08/2012). No mesmo sentido: EDcl no AgRg no AREsp 594.062/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 25/03/2015; AgRg no AREsp 366.914/GO, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 06/03/2014; AgRg no AREsp 383.507/GO, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, PRIMEIRA TURMA, DJe de 07/11/2013. (AgRg nos EDcl no AREsp 775.087/PR, Rel. Ministra ASSUETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/06/2016, DJe 21/06/2016) (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2016).

A terceira hipótese de interrupção da prescrição intercorrente é a adesão a parcelamento tributário, consoante já entendeu o Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. [...] EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. PARCELAMENTO. MARCO INICIAL DO CURSO DA PRESCRIÇÃO. EXCLUSÃO FORMAL DO CONTRIBUINTE.

1. Excluído o contribuinte do REFIS, inicia-se com o respectivo ato de exclusão o prazo prescricional intercorrente para a exigência da exação". (EDcl no AgRg no REsp 1.338.513/RS, Rel. MINISTRO HUMBERTO MARTINS, julgado em 12/3/2013, DJe 21/3/2013) 2. Agravo interno não provido. (AgInt no AREsp 1073180/SP, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 05/09/2017, DJe 15/09/2017) (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2017).

Outrossim, ressalta-se que não deverá ser reconhecida a prescrição intercorrente quando o transcurso do prazo não se deu por inércia do credor – no caso, a Fazenda Pública –, mas sim pela demora no trâmite processual causada pelo Poder Judiciário. Nesse sentido:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. INÉRCIA DA FAZENDA NACIONAL. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. [...] 4. Pela análise dos trechos da decisão impugnada depreende-se que o Poder Judiciário não foi o culpado pela demora no trâmite processual, mas a Fazenda Nacional, que deixou de impulsionar o feito por mais de oito anos 5. Recurso Especial não provido. (REsp 1652984/PE, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN,

SEGUNDA TURMA, julgado em 04/04/2017, DJe 24/04/2017) (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça, 2017).

Assim, observa-se que a prescrição intercorrente volta a correr do início a partir do momento em que o devedor for localizado ou a partir da exclusão do contribuinte ao programa de parcelamento.

Não obstante, uma vez penhorados os bens do devedor, não há no se falar em retorno imediato do prazo prescricional, em razão de interpretação em sentido contrário do art. 40, *caput*, da LEF: se a não localização de bens penhoráveis é hipótese de suspensão da execução seguida de arquivamento, o qual inaugura o prazo prescricional; logo, havendo bens penhorados, não se suspende o feito executivo e, por corolário, não há início do prazo da prescrição intercorrente.

Dessa forma, havendo bens penhorados, a prescrição intercorrente só será iniciada ou reiniciada quando satisfeito o crédito decorrente da penhora – nos termos do art. 904 do CPC (BRASIL. Casa Civil, 2015), a satisfação do crédito ocorre com a entrega do dinheiro após a alienação ou pela adjudicação dos bens penhorados –, restar crédito executável, momento a partir do qual deverá o juiz suspender a execução por 1 ano, nos termos do artigo 40 da LEF, findo o qual, automaticamente, inaugurar-se-á o fluxo da prescrição intercorrente.

Ante o exposto, extrai-se que iniciado o prazo da prescrição intercorrente, a sua interrupção ocorrerá somente se: **(a)** o devedor for localizado; **(b)** forem efetivamente encontrados bens penhoráveis; **(c)** adesão a parcelamento tributário.

5.4. TERMO FINAL DA PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE

Acerca do termo final da prescrição intercorrente, não há sobejos comentários a serem tecidos.

O termo final da prescrição na modalidade intercorrente nas execuções fiscais é mero consectário do decurso do prazo de cinco anos a contar do seu termo inicial, desde que, neste ínterim, não haja algum fator interruptivo da prescrição.

6. CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Diante do exposto, conclui-se que:

(I) a decadência e a prescrição são institutos jurídicos que visam à segurança jurídica e ambos possuem o prazo de cinco anos;

(II) com o advento da decadência, o direito potestativo que se extingue para a Fazenda Pública é o direito de constituir o crédito tributário, que ocorre com o lançamento;

(III) com o advento da prescrição, a Fazenda Pública perde a pretensão de executar judicialmente o crédito tributário inscrito em dívida ativa;

(IV) o termo inicial da decadência tributária para a Fazenda Pública nos casos em que o lançamento deva ser efetuado de ofício ou por declaração é o primeiro dia do ano seguinte ao que se poderia lançar;

(V) o termo inicial da decadência tributária para a Fazenda Pública nos casos em que o lançamento deva ser efetuado por homologação, mas o sujeito passivo não declara o tributo é o primeiro dia do ano seguinte ao que a declaração pelo contribuinte deveria ter sido efetuada;

(VI) o termo inicial da decadência tributária para a Fazenda Pública nos casos em que o lançamento deva ser efetuado por homologação, mas o sujeito passivo declara o tributo a menor, é a data do fato gerador.

(VII) havendo dolo, fraude ou simulação nos lançamentos por homologação, o lançamento correto deve ocorrer de ofício, e, portanto, o termo inicial será o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

(VIII) a penalidade pecuniária tributária deve ser lançada de ofício e, portanto, o termo inicial da decadência será o primeiro dia do exercício seguinte;

(IX) havendo vício formal nos lançamentos, o termo inicial da decadência será a data em que se tornar definitiva a decisão que anular o lançamento anterior viciado;

(X) em casos de antecipação da fiscalização com relação aos tributos cujo lançamento se opera de ofício ou por declaração, o termo inicial da decadência será a data do início da fiscalização;

(XI) o termo final da decadência será a data da constituição do crédito tributário, que ocorre com o lançamento;

(XII) considera-se perfectibilizado o lançamento de ofício e por declaração quando o sujeito passivo é notificado;

(XIII) considera-se perfectibilizado o lançamento por homologação quando o sujeito passivo declara à Fazenda Pública o montante devido;

(XIV) o termo inicial da prescrição comum ou inicial quando o lançamento decorre de ofício ou por declaração é o dia posterior à data do vencimento para pagamento voluntário em âmbito administrativo;

(XV) o termo inicial da prescrição comum ou inicial quando o lançamento decorre por homologação é: **(a)** o dia seguinte ao vencimento do prazo para pagamento administrativo voluntário ou; **(b)** a data da entrega da declaração pelo contribuinte, o que ocorrer por último;

(XVI) o termo inicial da prescrição comum ou inicial quando ocorre a compensação indevida por parte do sujeito passivo é a data da notificação do contribuinte sobre a não homologação da compensação pleiteada;

(XVII) o termo inicial da prescrição comum ou inicial no tocante à penalidade pecuniária tributária é o dia posterior à data do vencimento para pagamento voluntário da penalidade pecuniária em âmbito administrativo;

(XVIII) a interrupção da prescrição comum ou inicial ocorrerá: **(a)** na data do ajuizamento da execução fiscal, salvo se a Fazenda Pública não adotar as providências necessárias para viabilizar a citação, caso em que a interrupção da prescrição comum será a data do despacho do juiz que ordenar a citação; **(b)** pelo protesto judicial; **(c)** por qual qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; **(d)** por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

(XIX) o termo final da prescrição comum ou inicial será a data da propositura da execução fiscal, salvo se a Fazenda Pública não adotar as providências necessárias para viabilizar a citação, caso em que o termo final da prescrição comum será a data do despacho do juiz que ordenar a citação;

(XX) o termo inicial da prescrição intercorrente é o dia seguinte ao término da suspensão de um ano prevista no artigo 40, §2º, da Lei de Execuções Fiscais, observando que o termo inicial do prazo de um ano de suspensão da execução fiscal será: **(a)** o dia seguinte à data da decisão que determinou a suspensão do feito, quando houver prévio requerimento da Fazenda Pública ou; **(b)** o dia seguinte à data da intimação da Fazenda Pública da decisão que suspendeu a execução fiscal, quando inexistir pedido prévio de suspensão formulado pelo fisco;

(XXI) a interrupção da prescrição intercorrente ocorre nas seguintes situações: **(a)** localização do devedor; **(b)** efetiva localização de bens penhoráveis; **(c)** adesão a parcelamento tributário;

(XXII) o termo final da prescrição intercorrente é mero consectário do decurso do prazo de cinco anos a contar do seu termo inicial, desde que, neste íterim, não haja algum fator interruptivo da prescrição;

(XXIII) as conclusões referentes aos termos iniciais e finais, bem como aos marcos interruptivos do prazo da prescrição intercorrente tributária poderão sofrer alterações de acordo com o que for decidido pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial n.º 1.340.553/RS (reautuado a partir do AREsp 217.042/RS), que originou os temas repetitivos n.º 566, 567, 568, 569, 570 e 571, não julgado até a data da finalização da redação deste trabalho.

De remate, recomenda-se o acompanhamento da tramitação, no Superior Tribunal de Justiça, do Recurso Especial n.º 1.340.553/RS, até a data do julgamento definitivo, a fim de verificar se as conclusões deste trabalho – com relação aos termos iniciais e finais, bem como aos marcos interruptivos do prazo da prescrição intercorrente tributária – permanecerão incólumes ou sofrerão alterações.

REFERÊNCIAS

AMARO, L. **Direito Tributário Brasileiro**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BALEEIRO, A. **Direito Tributário Brasileiro**. 11ª ed. atual. por DERZI, M. A. M., Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BASTOS, C. R. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 9ª ed. ampl. e atual. São Paulo: Celso Bastos, 2002.

BERTI, C. **O Processo Fiscal: teoria e prática**. 2ª ed. São Paulo: Ícone, 1999.

BORGES, J. S. M. **Lançamento Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

BRASIL. Casa Civil, **Código de Processo Civil de 1973**. Brasília, 1973. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5869impressao.htm>. Acesso em: 12 de março de 2018.

BRASIL. Casa Civil. **Código de Processo Civil de 2015**. Brasília, 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em: 11 de março de 2018.

BRASIL. Casa Civil. **Código Tributário Nacional**. Brasília, 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 11 de março de 2018.

BRASIL. Casa Civil. **Constituição Federal de 1988**. Brasília, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 19 de março de 2018.

BRASIL. Casa Civil. **Lei de Execuções Fiscais – Lei 6.830/80**. Brasília, 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L6830.htm>. Acesso em: 12 de março de 2018.

BRASIL. Casa Civil. **Lei 4.320/64**. Brasília, 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em: 18 e março de 2018.

BRASIL. Casa Civil. **Lei 8.397/92**. Brasília, 1992. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8397.htm>. Acesso em 18 de março de 2018.

BRASIL. Casa Civil. **Lei 10.522/2002**. Brasília, 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/2002/L10522.htm?TSPD_101_R0=3343ad184d6a2cd82f55ca372fd8dc05lh20000000000000000c34022bdffff0000000000000000000000005aa609fc00ad69fbf6>. Acesso em 12 de março de 2018.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Embargos de Declaração em Apelação Cível n.º 0007463-31.2007.4.04.7200**. Porto Alegre, 2018. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=3563311>. Acesso em: 23 de março de 2018.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação Cível n.º 2008.71.99.002433-0**. Porto Alegre, 2011. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=4175973>. Acesso em: 23 de março de 2018.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Apelação Cível n.º 5018166-42.2012.4.04.7108**. Porto Alegre, 2016. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=8103384>. Acesso em: 23 de março de 2018.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **Embargos de Declaração em Apelação Cível n.º 0012565-61.2016.4.04.9999**. Porto Alegre, 2018. Disponível em:

<https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=9256946>. Acesso em: 23 de março de 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n.º 1.113.696/PE**. Brasília, 2010. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 24 de março de 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 1.472.234/RS**. Brasília, 2014. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 23 de março de 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 1.495.435/SC**. Brasília, 2015. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 23 de março de 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n.º 1.336.961/SP**. Brasília, 2012. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 23 de março de 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial Repetitivo n.º 1102554/MG**. Brasília, 2009. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 12 de março de 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial Repetitivo n.º 1.340.553/RS**. Decisão monocrática. Brasília, 2012. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 12 de março de 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n.º 1.645.212/RS**. Brasília, 2012. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 13 de março de 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n.º 939.714/RS**. Brasília, 2008. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 26 de março de 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n.º 950.004/SP**. Brasília, 2007. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 26 de março de 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 1.050.278/RS**. Brasília, 2010. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 26 de março de 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial n.º 1.078.194/RS**. Brasília, 2017. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 26 de março de 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n.º 1.028.592/RS**. Brasília, 2009. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 23 de março de 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n.º 1.237.730/PR**. Brasília, 2013. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 24 de março de 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n.º 1.409.183/PR**. Brasília, 2014. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 24 de março de 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n.º 1.127.224/SP**. Brasília, 2010. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 23 de março de 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n.º 1.654.754/RJ**. Brasília, 2017. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 13 de março de 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n.º 973.733/SC**. Brasília, 2009. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 20 de março de 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Interno no Recurso Especial n.º 1.361.038/RJ**. Brasília, 2016. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 14 de março de 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental nos Embargos Declaratórios no Agravo em Recurso Especial n.º 775.087/PR**. Brasília, 2016. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 14 de março de 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial n.º 357.368/PR**. Brasília, 2014. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 24 de março de 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial n.º 1.073.180/SP**. Brasília, 2017. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 14 de março de 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n.º 1.120.295/SP**. Brasília, 2010. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 23 de março de 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n.º 1.652.984/PE**. Brasília, 2017. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 14 de março de 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 1.192.933/MG**. Brasília, 2011. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em: 20 de março de 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 314**. Brasília, 2016. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2011_25_capSumula314.pdf>. Acesso em 13 de março de 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 436**. Brasília, 2010. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2017_42_capSumula436-440.pdf>. Acesso em 20 de março de 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula 555**. Brasília, 2010. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/>>. Acesso em 20 de março de 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário n.º 146733**. Brasília, 1992. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+146733%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+146733%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/bna9fsb>>. Acesso em: 19 de março de 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 447**. Brasília, 1991. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28ADI%24%2ESCLA%2E+E+447%2ENUME%2E%29+OU+%28ADI%2EACMS%2E+ADJ2+447%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/bsgymh8>>. Acesso em: 19 de março de 2018.

CAIS, C. P. **O Processo Tributário**. 3ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

CAMPOS, D. **Direito Processual Tributário**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

CARRAZZA, R. A. Curso de **Direito Constitucional Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, P. B. **Curso de Direito Tributário**. 17ª ed. São Paulo: Savaira, 2005.

HAYASHI, M. R. M. **Decadência do crédito tributário e a sua atual disciplina no Direito Brasileiro**. Dissertação (mestrado) – PUC-SP. Orientador: Paulo de Barros Carvalho. São Paulo, 2013. Disponível em: <<https://tede2.pucsp.br>>. Acesso em 27 de março de 2018.

LEAL, A. L. C. **Da Prescrição e da Decadência**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

MALLMANN, N. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. Monografia (especialização) – UNB – ESAF. Orientador: Gustavo Rabay. Brasília, 2008. Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/biblioteca/arquivos_monografias/arquivo.2013-04-17.2067487320>. Acesso em 27 de março de 2018.

PAULSEN, L. **Direito Tributário. Constituição e Código Tributário Nacional à luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 11ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado; Esmafe: 2009.

TEODOROVICZ, J. **Harmonização Tributária Internacional e Integração Regional: História, Teoria e Política**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.